

刊登於植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 298-320 頁。

## 營業稅法之罰則體系（下）

陳清秀\*

### 三、一行為不二罰之類型

#### （一）未辦營業登記而營業之行為罰與漏稅罰之關係

納稅義務人觸犯營業稅法第 45 條未辦營業登記而營業之行為罰，如同時涉及同法第 51 條各款漏稅罰規定者，依行政法院 84 年 3 月份庭長評事聯席會議決議：「營業稅法第四十五條前段之規定屬行為罰，同法第五十一條第一款之規定乃漏稅罰，兩者處罰之條件固不盡相同，惟均以「未依規定申報營業登記而營業」為違規構成要件，第四十五條係就未達漏稅階段之違規為處罰，第五十一條第一款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，祇依第五十一條第一款處罰已足達成行政上之目的，勿庸二者併罰。」

又納稅義務人觸犯營業稅法第 45 條未辦營業登記而營業之行為罰，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條漏開發票之行為罰及營業稅法第 51 條各款規定者，參照 84 年 5 月 10 日 5 月份第 2 次行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰<sup>44</sup>。

#### （二）未依規定辦理變更登記等之行為罰與漏稅罰之關係

納稅義務人觸犯營業稅法第 46 條未依規定辦理變更登記等之行為罰，如同時涉及同法第 51 條各款規定者，參照行政法院 84 年 5 月 10 日 5 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰；納稅義務人觸犯營業稅法第【**植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 298 頁**】46 條未依規定辦理變更登記等之行為罰，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條未依規定取得或開立發票之行為罰及營業稅法第 51 條各款漏稅罰規定者，參照上開行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰<sup>45</sup>。

#### （三）違反稅捐稽徵法第 44 條行為罰與營業稅法第 51 條各款漏稅罰之關係

行政法院 84 年 9 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議：「稅捐稽徵法第四十四條規定係屬行為罰，營業稅法第五十一條第三款及第五款之規定係屬漏稅罰。兩者處罰之條件固不盡相同，惟稅捐稽徵法第四十四條與營業稅法第五十一條第三款之情形，通常以「漏開或短開統一發票」致生短報或漏報銷售額之結果，又稅捐稽徵法第四十四條與營業稅法第五十一條第五款之情形，亦皆以「應自他人取得統一發票而未取得」致以不實發票

\* 東吳大學法律學系教授

44 財政部 85/04/26 台財稅第 851903313 號函。

45 財政部 85/04/26 台財稅第 851903313 號函。

生虛報進項稅額之結果，稅捐稽徵法第四十四條係就未達漏稅階段之違規為處罰，營業稅法第五十一條第三款或第五款則係對已達漏稅階段之違規為處罰，祇依營業稅法第五十一條第三款或第五款規定處罰已足達成行政上之目的，勿庸二者併罰。」

故營業人觸犯營業稅法第 51 條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，參照行政法院 84 年 9 月 20 日 9 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。

所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第 24 條第 1 項規定，就具體個案，按營業稅法第 51 條所定就漏稅額處最高 10 倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第 44 條所定經查明認定總額處 5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。（財政部 97/06/30 台財稅字第 09704530660 號令）

關於營業人進貨未依規定取得進貨憑證，並於銷貨時漏開統一發票之漏進漏銷案件，其銷貨漏開統一發票，同時觸犯稅捐稽徵法第 44 條及營業稅法第 51 條第 3 款規定部分，應依本部 85 年 4 月 26 日臺財稅第 851903313 號函釋採擇一從重處罰。至其進貨未依規定取得進貨憑證部分，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰（財政部 85.6.19.臺財稅字第 850290814 號函）。【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 299 頁】

（四）違反第 49 條申報義務之行為罰與違反第 51 條第 2 款未依規定申報及繳納營業稅之漏稅罰之關係

納稅義務人如果同時觸犯第 49 條違背申報義務的處罰以及第 51 條第 2 款規定（未依規定申報及繳納營業稅之漏稅罰）之案件，毋庸並罰，應擇一從重處罰（財政部 85/11/6 台財稅第 851922008 號函）。

（五）關稅法與營業稅法之競合關係

行政法院 85 年 11 月份庭長評事聯席會議決議：「關稅係對通過國境之貨物所課徵之進口稅；貨物稅係凡屬現行貨物稅條例規定之貨物，不論國內產製或自國外進口，均應於貨物出廠或進口時，依法課徵貨物稅；而營業稅係對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐。三者性質迥異，且各有其獨立之稅法，其漏稅之處罰，均為漏稅罰，並無行為罰與漏稅罰之法條競合問題。既不能引用「高度行為吸收低度行為」、「實害行為吸收危險行為」等法條競合吸收法理；且不具「特別法與普通法」之關係或「全部法與一部分法」之關係，亦無法條競合擇一之適用。尤其參諸司法院院字第四八七號解釋：「行政罰無適用刑法總則關於合併論罪規定之餘地」，亦行政罰原則不採競合吸收。」

最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議認為：「關稅係對國外進口貨物所課徵之進口稅；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務，及進口貨物所課徵之稅捐，三者立法目的不同。依關稅法第 16 條第 1 項、貨物稅條例第 23 條第 2 項暨加值型及非加值型營

營業稅法（下稱營業稅法）第 41 條規定，進口稅、貨物稅及營業稅均採申報制，且貨物進口時，應徵之貨物稅及營業稅，由海關代徵。雖為稽徵之便，由進口人填具一份進口報單，再由海關一併依法課徵進口稅、貨物稅及營業稅。但進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為 3 個申報行為，而非一行為。如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，合【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 300 頁】於海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款暨營業稅法第 51 條第 7 款規定者，應併合處罰，不生一行為不二罰之問題。」<sup>46</sup>

本文認為由於納稅義務人僅有一個申報進口貨物之行為，而逃漏三項稅捐，在自然的行為意義下，應評價為一個行為，屬於「想像競合犯」，因此雖然三者處罰之目的（一為進口稅，一為貨物稅，一為營業稅）違規構成要件及處罰要件均非相同，但既然為一行為而同時觸犯數個法律規定，則應適用行政罰法第 24 條規定一行為不二罰原則，亦即應擇一從重處罰<sup>47</sup>。

## 伍、違章事實之認定與舉證責任

### 一、違章主體之認定

#### （一）未辦營業登記之營業人，仍得為違章處罰主體

營利事業之進銷貨，未依法取得或給予憑證者，並不因其未辦理營業登記而免除其處罰。故未辦營業登記之營利事業，每月銷售額已達使用統一發票標準，其進銷貨未依法取得或給予憑證者，仍應適用稅捐稽徵法第 44 條規定處罰<sup>48</sup>。

「查本案○○○股份有限公司在我國既未辦營業登記，由該公司副理○○○負責承辦工程業務，業經稽徵機關查獲該公司涉嫌違章帳冊憑證，可資證明，如該外國公司未經依法取得認許，其外國法人資格無從認定，應即責由實際行為人負責，依法予以課稅並予處罰。」<sup>49</sup>

（二）公司解散清算，怠於通知稽徵機關申報債權，難謂業經合法清算完結，公司法人格自未消滅，仍應補稅處罰【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 301 頁】

「法人至清算完結止，在清算之必要範圍內視為存續，為民法第 40 條第 3 項所明定。公司亦為法人組織，其人格之存續，自應於合法清算終結時始行消滅。公司解散清算時，

46 有關此問題之探討，參見陳清秀，虛報進口貨物價值，應適用一行為不二罰原則，台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 04 月 01 日，頁 175 以下。

47 同說，最高行政法院 99 年度判字第 1251 號判決。有關此問題，參見陳清秀，虛報進口貨物價值，應適用一行為不二罰原則，台灣法學雜誌，第 173 期，2011.04.01，頁 175-181。

48 財政部 78/08/11 台財稅第 780211903 號函。

49 財政部 59/07/28 台財稅第 25683 號令。



明知公司尚有應行繳納之稅款，卻怠於通知稽徵機關申報債權，即難謂業經合法清算完結，公司法人格自未消滅，稽徵機關可不待法院撤銷准予備查之裁定，即對該公司追繳欠稅或補徵稅款及處罰。」、「公司於清算完結向法院聲報備查，惟向法院聲報，僅為備案之性質，法院所為准予備案之處分，並無實質上之確定力，是否發生清算完結之效果，應視是否完成『合法清算』而定，若尚未完成合法清算，縱經法院為准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果公司解散清算時，明知公司尚有應行繳納之稅款，卻怠於通知稽徵機關申報債權乙節，倘屬實在，即難謂該公司業經合法清算完結，公司人格自未消滅，稽徵機關不待法院撤銷准予備查之裁定，即對該公司追繳欠稅或補徵稅款及處罰，於法應無不合。」為財政部 84 年 7 月 12 日台財稅第 841634470 號函及司法院秘書長 84 年 3 月 22 日秘台廳民三字第 04686 號函釋有案，依上開函釋之意旨，向法院聲報清算完結，僅屬備案性質，並無實質上之確定力，是否發生清算完結之效果，應視是否完成「合法清算」而定，若尚未完成合法清算，縱經法院為准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果。」（臺中高等行政法院 101 年度訴字第 76 號判決）

## 二、實際交易對象之舉證責任

有關漏開發票之舉證責任，應由稽徵機關負責，就此最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決即指出：「構成處罰要件之事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。故有關營業人銷售貨物或勞務，未依規定給與他人憑證之案件，稽徵機關本應就營業人銷售貨物或勞務予他人之事實，負舉證責任；而稽徵機關對於營業人已經就其銷售貨物或勞務行為開立統一發票之事件，主張該營業人開立發票之對象與其實際交易對象不同者，尤應提出堅實【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 302 頁】可靠之證據使法院確信所謂實際交易對象係何人，如果仍有合理之懷疑，基於舉證責任分配法則，法院即應認定該主張之事實（即構成處罰要件之事實）為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」

（一）有關營業人交易對象之認定，原則上得以外部契約關係為認定基準。

最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決即指出：「就私法上交易活動而言，基於契約自由原則，人民可以選擇與任何人締約，只要該相對人能按債之本旨提出給付即可，且締約雙方也可以約定向第三人為給付，並不影響其原契約當事人的地位（民法第 269 條第 1 項參照，例如關於銷售契約，約定向第三人為給付者，仍以締約雙方為買方及賣方），國家並無介入調整之必要。故營業稅既係以人民私法上之經濟活動為徵收對象，除非有明顯規避稅捐之行為，否則，基於私法自治原則，稅法之涵攝及定性，即應儘量尊

重契約當事人已有之約定。」<sup>50</sup>

就此臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2258 號判決亦謂：「營利事業有無實際從事營業之行為，核與該公司之資金來源及其營運是否全由他家公司所掌控無涉，況一般公司因營運所需或其他目的，而另籌資設立子公司或與他公司成立關係企業，亦所在多有，被告僅以查得有洋公司之資金、帳務全由高意公司之鄧婉齡負責處理，遽認有洋公司屬虛設行號，不可能承作棄土業務，原告之實際交易對象應為高意公司云云，尚嫌率斷。

（四）又查，原告主張原告與有洋公司簽訂「基隆市信義區○○○段 101-1 地號等土地闢建棄土場（二期）回填土處理工程（二）」之工程合約書，依雙方所簽訂權利讓渡契約書第 6 條第 7 項約定，有洋公司須負責經高意公司查驗符合規定所收受棄土之處理工程，包括攤平、滾壓及內運等工程，有洋公司乃將前開處理工程發包予原告，其依約按工程進度向有洋公司申請領得工程款後，而開立統一發票【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 303 頁】票予該公司等情，業據提出與所述相符之權利讓渡契約書、原告與有洋公司訂立之工程合約書、有洋公司給付工程價款之支票、原告設於淡水第一信用合作社活期性存款歷史交易明細表及上開統一發票等件影本為證〔見本院（一）卷第 25 頁至第 75 頁〕，且被告亦未查得有資金回流情事，故依前開事證，原告主張其與有洋公司間確有實際交易之事實，應堪採信。

（五）末查，原告既為合法之廠商，且有承包上揭棄土處理工程之事實，復別無其他證據資料足以證明其與有洋或高意公司間，存有特殊之利害關係存在，實難認其有何不依規定開立統一發票予實際買受人之經濟動機存在，更不得以原告無從查證之有洋公司之資金來源及其實際掌控公司營運者是否為高意公司或陳振豐、鄧婉齡等人，即否定有洋公司非原告之實際交易對象。至於被告所質疑高意公司是否有藉助增加交易層次，利用上下交易流程，以增加其進貨成本而隱藏該公司之獲利情形，核屬所得稅法領域之課題，尚不能因此斷定原告與有洋公司間之交易為「虛偽」，自不影響本件之判斷結論，併予敘明。」

## （二）在稅捐規避類型，依實質課稅原則，認定銷貨營業人

凡具有營利事業型態之營業人，假借（利用）個人名義建屋出售者，應本於實質課稅原則，根據事實認定，依法課徵該營利事業之營業稅及營利事業所得稅，並依法處罰，以杜取巧而維護租稅公平<sup>51</sup>。

50 同說，臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2258 號判決：「就私法上交易活動而言，基於契約自由原則，人民可以選擇與任何人締約，只要該相對人能按債之本旨提出給付即可，締約當時出賣人是否係買賣標的之權利人，並不影響契約之效力（例如關於「出賣他人之物」，在民事法一向肯定契約的合法性與有效性）。準此，基於私法自治，國家並無介入之必要；又由於稅捐係以人民私法上之經濟活動為徵收對象，除非有明顯規避稅捐之行為，稅法之解釋及定性，也應儘量尊重私法已有之規定。」

51 財政部 80/07/10 台財稅第 801250742 號函。

營造廠商未實際承攬工程，將其營業登記證或營造業登記證提供與他人使用，投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票交付使用領款等不實之行為，係屬從事不實之銷售，除應將查證事實之有關資料，移送實際承攬之業者所屬主管稽徵機關查處，及敘情檢附有關資料專案函請建管單位，依營造業法第 54 條第 1 項第 2 款之規定，撤銷其營造業登記證外，該營造廠商已涉嫌幫助他人以不正當方法逃漏稅，應依稅捐稽徵法第 43 條規定移送司法機關偵辦其刑責<sup>52</sup>。

出借牌照之營造廠商因借牌行為所收取之代價，非屬銷售貨物或勞務，不在【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 304 頁】營業稅課稅範圍，不課徵營業稅<sup>53</sup>。稽徵機關如查明並認定其有上開行為，且因此溢繳營業稅款者，准予核實退還<sup>54</sup>。

### 三、違章處罰程序上之推估

#### （一）房屋交易價格之認定

營業人以土地及其定著物同時銷售者，營業稅法施行細則第 21 條規定，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。惟營業人所訂定房屋及土地分別出售之合約，如房屋售價偏低，土地售價偏高者，應依營業稅法第 17 條、第 43 條第 2 項及同法施行細則第 25 條有關規定，核定其銷售額，計算應納稅額，並補徵之。（財政部 79/08/30 台財稅第 780458461 號函）

#### （二）進貨未取得發票，其處罰基礎之進貨成本推估

「稅捐稽徵法第 44 條對於營利事業未依規定取得進貨憑證，應就其未取得憑證，經查明認定之總額處以 5% 罰鍰之規定，應以經實際查核認定之進貨金額計算處罰。說明：二、營利事業未依規定取得進貨憑證，如能提示相關證明文件證明其進貨發票所載之銷售額或帳載進貨金額為真實者，應依實際進貨金額認定其進貨成本，並據以處罰。惟如營利事業未能提示相關證明文件，經以實際查得之資料，或依所得稅法第 27 條、第 83 條及所得稅法施行細則第 81 條規定，逕行核定其進貨成本時，以該項金額作為計算處罰之基礎。」（財政部 84/08/09 台財稅第 841640632 號函）

#### （三）漏進漏銷案件，可否推估進項稅額作為處罰程序上所漏稅額之計算依據【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 305 頁】

在稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，實務上財政部函釋認為：「營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額

52 財政部 79/08/30 台財稅第 780458461 號函。

53 財政部 87/06/02 台財稅第 871938679 號函。

54 財政部 88/04/22 台財稅第 881909197 號函。



之應納稅額時，不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘額核認」<sup>55</sup>。

就此漏進漏銷案件之進項稅額之推估問題，可分本稅及處罰二個面向處理。

### 1. 本稅課稅處分，可否推估進項稅額？

在本稅處理上，解釋上可能有下列方案<sup>56</sup>：

#### a 推計課稅肯定說：

推計課稅法理在於追求課稅公平，並貫徹量能課稅精神，因此，從稅捐正義之實現的觀點，縱然在進貨未取得憑證的情形，營業稅法第 19 條第 1 款規定也可以從憲法上量能課稅及比例原則的精神，應作目的性限縮適用，而仍應准予推計課稅<sup>57</sup>。亦即對於漏進漏銷案件，可推估其進項稅額，扣抵銷項稅額後，作為逃漏稅額，據以處罰。

另有認為可扣抵之進項稅額，也屬於課稅基礎之一部分，因此，得進行推計課稅，並無疑義。但必須原先自始存在有關進項稅額之完整的文件資料為基礎，亦即事後資料滅失，才准予推計課稅<sup>58</sup>。

#### b 推計課稅否定說：【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 306 頁】

有認為營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款屬於法律特別規定，排除推計課稅之適用<sup>59</sup>。亦即認為進項憑證為進項稅額扣抵之實體法的要件，如自始欠缺進項稅額之憑證時，則原則上不應准予推計課稅方式認列其進項稅額（包括憑證上交易相對人之記載錯誤，以致於欠缺符合法定要件之憑證，於此情形，營業人縱然善意信賴其進項稅額之扣抵要件已經滿足，在稅捐核定上，仍不受信賴保護）<sup>60</sup>。

在採取上述推計課稅否定說者，認為在特殊情形，仍可引用稅捐通則第 163 條規定給與特別救濟。亦即認為，營業人在自始未保存有關進項稅額之文件資料，或並未完整保存文件資料的情形，而確實有進貨事實者，為公平課稅，可能得承認「妥當性理由」專案減免稅捐債務（稅捐通則第 163 條）<sup>61</sup>。例如，倘若不准扣抵進項稅額，將與加值稅之意義及目的顯然不符合時，則應准予以妥當性理由專案減免稅捐債務，以實現個別案件正義<sup>62</sup>。

55 財政部 89/10/19 台財稅第 890457254 號函。

56 詳見陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算，收於陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，第 2 版，2010 年版，頁 330 以下。

57 德國學說也有採此見解者，其認為類似我國營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款不准扣抵的立法理由，是取得及保存合法憑證作為證明進項稅額屬實，因此僅為證明之程序目的，並非實體法上要件，如不准推計進項稅額扣除，恐有違反憲法上比例原則及禁止過份原則（陳清秀，稅法總論，第 7 版，2012 年，534 頁；Tipke/Kruse, AO, 2002, §162 Tz.27）。

58 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（UStR 202）第 6 項。

59 德國學說上也有採此見解者，例如 Klein/Orlopp, AO, 8. Aufl., 2003, §162, Rn.11.

60 參見德國聯邦財務法院 2009 年 4 月 30 日判決（BFH 30.4.2009.V R 15/07）。

61 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（UStR 202）第 7 項。

62 相當於我國稅捐稽徵法第 40 條規定，因為稅捐之徵收不當時，得停止全部或一部徵收（參見陳清秀，稅法總論，頁 592 以下）。

## 2. 處罰處分可否推估進項稅額，據以計算所漏稅額

德國聯邦最高法院實務上認為在逃漏稅處罰額度（Strafzumessung）之考量上，應斟酌其違規行為所生可歸責的影響。而在逃漏營業稅行為，依其情形，也應推估進項稅額。在此必須有相關事證，可認為其可扣除之進項稅額已經發生。且有關減少應納稅捐之情況之範圍，在衡量處罰額度所必要之情形，也應經由推估加以決定<sup>63</sup>。

就此德國學說上也多認為在有關課稅基礎事實不明，而必須進行推計課稅之情形，在營業稅，除銷售金額外，有關可扣除之進項稅額，也在推估範圍。推計課稅之目標在依據間接的情況證據，確定最接近實際真實之稅額<sup>64</sup>。【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 307 頁】

我國實務上依據釋字第 660 號解釋以及釋字第 700 號解釋，認為未在當期申報之進項稅額，既然不准舉證扣除，則進貨如未依規定取得合法憑證，更不准推計進項稅額扣除。

不過，以往實務上也有認為在處罰基礎之計算上，有關所漏稅額部分，應准予減除推估進項稅額。例如台北高等行政法院 95 年訴字第 591 號判決對於未辦營業登記而營業之營利事業，涉及逃漏營業稅案件，有關本稅部分，即謂：「查因原告未辦理營業人登記，以致沒有取得符合營業稅法第 33 條各款所定要件之三聯式統一發票進項憑證，故依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，不得充為扣抵銷項稅額之進項憑證，被告依此在計算原告之營業稅應納稅額時，未將上開進項憑證扣除，而直接按銷項稅額來認定原告應補繳之本稅稅額，並無違誤。」

而在罰鍰之計算上，該判決則謂：「納稅義務人有把自己實質應負擔之營業稅法額繳納予其前手（形式上之納稅義務人），而且其前手也的確把此等稅款繳納給國家，國家已實際收到此筆稅款，這時候不管納稅義務人取得之進項憑證是否為符合營業稅法第 33 條各款之要件，在計算漏稅額時，均應承認該筆進項稅額。如不如此解釋，國家不但沒有因為人民不守法令而受損，反而因此而得利（不僅稅款沒有少收，還可以多收數倍之罰鍰），這樣的結果顯然不公平。」上述見解頗值得參考。

## 3. 本文見解

本文贊同上述推計課稅肯定說，認為營業稅法第 19 條第 1 款規定應從憲法上量能課稅及比例原則的精神，作目的性限縮適用，以進項憑證作為證明進項稅額之證據方法而已。

尤其在稅捐處罰程序上，有關所漏稅額的計算，如果不考慮進項稅額的扣抵，其認定漏稅事實，將變相成為「推計、概算」所漏稅額，而非經由嚴格的證據證明，確實核

63 Klein, AO, 11. Aufl., 2012, §370 Rn.139.

64 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl., 2005, §370 Rn.58.



實認定漏稅金額之事實，明顯不符合現代法治國家處罰法上「有疑則為有利被告之原則」。故為調查營業人之實際上所漏稅額，也可以進行課稅基礎之進項稅額之推計，但應遵守刑事訴訟程序的特殊性。即使納稅人未提出完整的申報說明或帳證有瑕疵，仍應嚴格的證明漏稅事實。在稽徵程序上因為納稅人違【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 308 頁】反協力義務而以致於事實不明，其不利益應由行為人負擔的建議意見，在處罰程序上應不足採取<sup>65</sup>。換言之，除非法律有明文規定，在處罰調查程序上，當事人自有拒絕協力之權利，此時若行政機關無法自行調查而確認當事人有違法事實存在時，即不得加以處罰<sup>66</sup>。

## 陸、漏稅罰之免罰

### 一、自動報繳免罰

營業人有營業稅法第 51 條規定之逃漏營業稅行為，於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，已自動補繳一部分所漏稅款，惟未補報，而於檢舉或調查基準日後始補報者，有關其已補繳稅款部分，准予適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰<sup>67</sup>。

### 二、進貨取得非實際交易對象發票，前手已經被補稅處罰者免罰

在營業人進貨取得非實際交易對象發票，涉嫌虛報進項稅額之情形，100.1.26 修正營業稅法第 51 條第 2 項規定：「納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」其立法理由指出：「稅務人員仍將有進貨事實、資金流向清楚之無辜般實納稅義務人之相關情形案件，列為違章案件的追繳及裁罰目標，其實並不盡合理。故提案……修正本法第五十一條，納稅義務人若其取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 309 頁】之營利事業已依法處罰者，免予處罰。以確實釐清稅務違規案件之主體，並維護法理上之合理公平性。」<sup>68</sup>

### 三、逃漏稅之基礎銷售行為已經解約回復原狀，免處罰漏稅罰

營業人與客戶交易，未依法於收受訂金時開立統一發票及報繳稅款，惟於稽徵機關查獲時，確定已解除交易契約並退還所收受之訂金，則因稅捐債務又歸於消滅，故僅須

65 Kohlmann.Steuerstrafrecht, §370 AO 1977, 2005, Rn.497.

66 洪家殷，行政罰調查程序中之當事人協力義務，收於台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006 年初版，123 頁。

67 財政部 93/01/08 台財稅字第 0920457600 號函。

68 此為立法委員余政道等提案修法之理由，參見立法院公報，第 100 卷第 8 期，頁 194。

依稅捐稽徵法第 44 條規定處以行為罰，免依營業稅法第 51 條第 3 款規定處以漏稅罰（財政部 85/06/05 台財稅第 850233871 號函）。

## 柒、逃漏稅行為之類型

### 一、借牌營業（借牌承包工程）—未辦營業登記而營業

「原告於八十一年、八十三年及八十四年間係全權處理良維公司名義所承包之台北市政府工務局養護工程處之工程，包括開標、訂約、施工、驗收及領取工程款，僅留下約百分之十之款項給良維公司作利潤和繳納營業稅用，其餘全歸原告所有及支配，完工結算時，有剩餘不退還良維公司，有不足也未向良維公司請求償還，原告顯係借用良維公司牌照營業而自負盈虧之獨立經營者。參以良維公司之登記資本額為二二、五〇〇、〇〇〇元，屬於乙等營造業，如此規模之公司，衡情應不會任由其員工全權支配工程款，而自行保存相關工程款之結餘，僅將百分之五營業稅及至多百分之五利潤之金額留給公司。只有在原告係借用其公司牌照營業而自負盈虧之情形下，才有可能讓其全權支配工程款。」

顏清泉於八十五年十一月十四日於台南縣調查站坦承出借其公司營造牌照予原告張三郎承包台北市政府工務局養護工程處之工程，每次收取工程造價百分之五的借牌費等語，核與其在本院審理時之證詞大致相符（即出借牌照所需費用通常包括因開立發票須支出的營業稅、聘用土木技師和會計師的酬勞及合理之利潤），堪認為實情，其事後出具證明書泛稱其在台南縣調查站所為自白，係遭調【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 310 頁】查員之脅迫所致，或於本院審理時空言指稱上開自白筆錄係台南縣調查站人員亂寫的云云，前後翻異之情詞，並不一致，尚難採信。

至於原告於八十三年一月五日才在良維公司投保勞工保險，至同年七月一日即轉到大家營造有限公司投保勞保，及於八十二、八十四年無良維公司之薪資所得，僅於八十一、八十三年有良維公司之薪資所得等情，均不影響其借用良維公司牌照營業而自負盈虧之事實。……

從而被告認定原告係未依規定申請營業登記擅自營業，應補稅科罰，於法並無不合。

惟原告雖未依規定申請營業登記擅自營業，但揆諸前開說明，被告不能依修正前之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款之規定，僅以其查得之銷售額，按規定稅率計算之稅額作為原告之漏稅額即應補徵之應納稅額，而應依營業稅法第十五條第一項及第四十三條第一項第三款之規定，按照查得之銷售額計算之銷項稅額，扣減依查得之進貨額計算之進項稅額後之餘額，作為原告之應納營業稅額，方符前揭「法律適用之整體性及權利義務之平衡」原則、實質課稅之公平原則及加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨。

以本件之情形而言，被告既已依據良維公司名義於八十一年、八十三年承包台北市政府工務局養護工程處之工程所開立的統一發票金額四、六一三、九九一元（不含稅），認定為原告的銷售額，則原告於本院審理時主張其在八十一年度及八十三年度處理上開工程，進貨金額分別為一八四、四一二元及二、三〇一、八六三元（均不含稅），並提出進貨統一發票、明細表及良維公司八十三年、八十四年度帳冊為證（被告不爭執上開證據之形式上真正），如確實有其交易以及是為本案工程支出所取得的進項發票，被告即應予以採認其中之進項稅額而准予扣抵銷項稅額，始能正確算出原告逃漏之營業稅額。詎被告僅以查獲原告之銷售額四、六一三、九九一元，按規定稅率計算之稅額作為原告之漏稅額，核定補徵營業稅二三〇、七〇〇元，除補徵所漏稅款外，並按所漏稅額處三倍罰鍰計六九二、一〇〇元（計至百元為止），揆諸前揭理由一、二、三之說明，自屬違誤。」（臺北高等行政法院 90 年度訴字第 2252 號確定判決）【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 311 頁】

## 二、營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額案件之處理原則

「營業人涉嫌以不實進項稅額憑證申報扣抵營業稅銷項稅額案件，應確實查明營業人與開立憑證營業人間有無交易事實，不得逕以營業人取得「虛設行號」或「涉嫌虛設行號」開立之統一發票，據以認定該營業人無進貨事實或取得不實交易憑證。」<sup>69</sup>

有關營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，可否補徵營業稅？

### （一）開立發票者已經報繳營業稅時，則無逃漏稅說

以往實務上有認為：「營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額者，縱開立統一發票者為虛設之公司行號而實際上無營業之事實，苟其已依法申報繳納所開立統一發票應納之營業稅，則營業人之所為，尚無因而逃漏營業稅之情形，自無逕對之補徵稅款並依營業稅法第五十一條第五款處罰之餘地。」（參見行政法院 85 年度判字第 493 號、第 1670 號、86 年度判字第 339 號、第 1372 號、第 2917 號、第 3046 號、第 3068 號判決）

### （二）行政法院決議：進項稅額之扣抵必須符合法定要件，否則即應補稅

行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議則認為：「按「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」營業稅法第

69 財政部 93/05/17 台財稅字第 0930450267 號函。



十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 312 頁】稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」

### （三）財政部函釋

#### A 以往見解

以往實務上區分取得之進項憑證是否為虛設行號所開立，而在稅法上為不同處理方式。財政部 83/07/09 台財稅第 831601371 號函釋即認為為符合司法院大法官會議釋字第 337 號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額之案件，應視情節，分別依左列原則處理：

##### 1. 取得虛設行號發票申報扣抵之案件：

###### a 無進貨事實者：

以虛設行號發票申報扣抵，係屬虛報進項稅額，並逃漏稅款，該虛報進項之營業人除應依刑法行使偽造文書罪及稅捐稽徵法第 41 條之規定論處外，並應依營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅並處罰。在此涉及行政罰法一行為不二罰（刑罰與秩序罰）原則，應適用刑事處罰優先原則。

###### b 有進貨事實者：

（1）進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處以行為罰。

（2）因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 313 頁】取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅並處罰。

##### 2. 取得一般非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件：

###### a 無進貨事實者：

因其並無進貨及支付進項稅額之事實，其虛報進項稅額，逃漏稅款，應依營業稅法

第 51 條第 5 款規定補稅並處罰。

**b 有進貨事實者：**

（1）進貨部分，因未取得實際銷貨人出具之憑證，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處以行為罰。

（2）至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。

如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅並處罰<sup>70</sup>。

**B 最近見解**

最近見解則不再區分取得之進項憑證，是否為虛設行號所開立，均從嚴認定應補稅及處罰。財政部 98.12.07.臺財稅字第 09804577370 號令：「一、營業人以【**植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 314 頁**】不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條第 5 款規定之案件，參照司法院釋字第 337 號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款為處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。

營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事實者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 51 條第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條規定補稅及擇一從重處罰；如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項及第 51 條第 5 款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部 95 年 2 月 6 日台財稅字第 09504508090 號函發布「稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」規定移送偵辦刑責。」

---

70 財政部 83/07/09 台財稅第 831601371 號函。

交易事實確認	後續處理		
有	核實認定		
無	進貨事實之確認 （向第三人進貨）	有進貨事實	1. 依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款補稅。 2. 第 51 條第 5 款漏稅罰及稅捐稽徵法第 44 條擇一從重處罰
		無進貨事實	1. 依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項補稅。 2. 第 51 條第 5 款規定處漏稅罰。 3. 情節重大，移送偵辦逃漏稅捐罪。

【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 315 頁】

上述實務見解之變更，不問國家有無蒙受稅收損失，均應一律補稅及科處漏稅罰，導致納稅義務人取得非交易對象之進項憑證，實體上並未導致國家稅收損失，仍被科處漏稅罰，似過於嚴苛，亦不符合加值型營業稅僅就「加值部分」課稅之課稅精神。

又「營業人進貨未取得實際銷貨人之憑證，而以虛設行號之發票作為進項憑證申報扣抵，且有進貨事實，則已同時觸犯營業稅法第 51 條第 5 款（編者註：同條第 1 項第 5 款）及稅捐稽徵法第 44 條之規定，按本部 85/04/26 台財稅第 851903313 號函規定，應採全案擇一從重處罰。（編者註：即以全案之行為罰合併計算再與漏稅罰擇一從重處罰）」

71

（四）學說見解

就此學者黃茂榮大法官認為在跳開發票而未取得實際交易對象發票之情形，如查明

71 財政部 93/05/17 台財稅字第 0930450267 號函。



開立發票之營業人已經依法申報繳納該應納之營業稅額者，則因增減銷售層次，並不增減最終營業稅額，故不論前手營業稅是否轉嫁後手，也不論其前手是否為實際銷貨人，國家稅收並無損失，並無逃漏問題，不應按照虛報進項稅額，科處漏稅罰<sup>72</sup>。黃大法官甚至進一步主張近項稅額之扣抵是否會造成營業稅收支短少結果，取決於開立憑證者是否報繳該憑證所記載之營業稅額，而不繫於開立憑證者與取得憑證者間有無進貨事實所構成之銷售關係，同樣也不繫於開立憑證者是否為虛設行號。在所稱有進貨事實之情形，既然在開立憑證者有繳納所載營業稅之情形，則不應認為取得憑證者具以扣抵，會構成逃漏稅款<sup>73</sup>。

### 三、合作契約約定出名營業人與逃漏稅

在新興產業經濟活動之交易類型，由於無法在傳統契約中加以歸類定性，導【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 316 頁】致面臨稽徵機關嗣後調整補稅甚至認定為逃漏稅之法律風險。此歸因於稅法落後於現代經濟活動之後，因跟不上時代潮流所致。

例如合作店銷售專櫃貨物，其與供應商之合作契約關係，如果雙方契約當事人均據實報繳稅款，則由何方當事人開立發票報繳最終階段銷售貨物之營業稅，並不影響國家整體稅收。合作契約當事人雙方基於確保債權，而選擇以「外部法律關係」作為營業主體，約定由合作店出名營業，作為出賣人開立銷貨與消費者之發票，報繳營業稅。稽徵機關嗣後主張依法應改按照合作契約雙方之「內部關係」之經濟歸屬主體，改由供應商作為出賣人開立銷售與消費者之發票、報繳營業稅，並由合作店開立租金發票與供應商，二者報繳營業稅方式雖有不同（前者銷售流程為：供應商銷貨與合作店、合作店銷貨與消費者；後者之銷售流程為：合作店出租商店與供應商，供應商銷貨與消費者），但不論採取何種開立發票報繳營業稅之模式，其各階段之營業增值相同（例如供應商營業增值均為 80%，合作店之營業增值均為 20%），故雙方契約當事人各自實質應負擔租稅債務相同，在實體上並未發生逃漏稅結果，且國家稅收債權並無任何損失，並非典型之逃漏稅行為。

但以往實務上曾認為「公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」

「本件上訴人與各合作店簽約明定：各合作店以合作經營方式銷售上訴人所提供之 HANG TEN 品牌或認可之商品，並就雙方經營費用負擔及利潤分配予以約定，雖然各合

72 黃茂榮，加值型營業稅之漏稅罰的結果要件，收於葛克昌／湯貢亮／吳德豐主編，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，2011 年初版，頁 238 以下。

73 黃茂榮，應納稅額之計算（上），植根雜誌，28 卷 8 期，2012.8.20，頁 21 以下有詳細分析。

約書之名稱不盡相同，惟其經營模式無非係由各合作店提供店面，連同店面租金、保全、水電費用等供上訴人使用，而上訴人則負責提供銷售商品及人員與店內之經營管理，並保有可供銷售商品之所有權。至於利潤之分配，則由上訴人依營業額多寡按約定之比例計算所得之金額給付予各合作店，作為各合作店應取得之報酬。足見上訴人在各合作店提供之店面經營服飾買賣業務，其所販賣之商品乃上訴人自進自銷，並非如上訴人主張將其 HANG TEN 品牌之服飾等商品銷售予各合作店後，再由各合作店銷售給消費者。亦即各合作店於系爭之合作契約中，並無銷售 HANG TEN 商品之權責，僅係提供店面供上訴人使用，再由【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 317 頁】上訴人每月按實際銷售營業額之比率計算酬勞支付予各合作店，作為上訴人使用店面之對價（即租金），上訴人應為實際經營銷售業務之人。」

「上訴人向各合作店承租營業場所銷售系爭貨物，各合作店向其收取租金，則銷售額加租金合計 3,308,069,828 元，實為上訴人實際銷售額，各合作店雖開立實際銷售額之統一發票予消費者，實際僅報繳部分銷售額（即其租金收入）；而上訴人僅開立銷售額部分之統一發票予各合作店，卻漏報租金部分，上訴人與其各合作店不符百貨公司採專櫃銷售貨物方式，卻以百貨公司開立統一發票方式辦理，已違反上開規定且嚴重影響營業稅之稽徵秩序；雖各合作店並無漏報銷售額（租金部分），惟此部分應開立統一發票予上訴人，卻開立予消費者，核有未依規定給予憑證之違章，而上訴人銷售貨物予消費者，未依實際銷售額開立，核有未依規定給予憑證之違章，而租金部分之銷售額則為漏開統一發票漏報銷售額之違章，且上述之漏稅罰（租金部分）與未依規定給予他人憑證及未依規定取得憑證（租金部分）之行為罰，係分別針對不同行為、不同對象之處罰，處罰之性質與種類均不相同，自應分別處罰，而無漏稅罰與行為罰擇一從重處罰之餘地」

上述採形式認定為逃漏稅行為，科處鉅額三倍漏稅罰鍰（參見最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決）<sup>74</sup>。此一作法，明顯違反釋字第 337 號解釋、釋字第 339 號解釋「如無漏稅之事實，不應科處漏稅罰」之基本人權保障法理<sup>75</sup>。

## 捌、結論—建議

有關逃漏營業稅之處罰，應回歸釋字第 337 號解釋之精神，採取以發生漏稅結果為要件，以免傷及無辜，保障納稅人之人權。因此稅法研究會於去年曾提出下列加值型及

74 有關此問題之探討，參見陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討—評析最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決，月旦法學雜誌第 189 期，2011.2，頁 209 以下；許祺昌／林志翔，老舊課稅函令滯礙經濟發展，稅務旬刊，2129 期，99.11.20，頁 27；黃俊杰，加值型營業稅非形式階段課稅—以合作店及供應商之經營模式為例，稅務旬刊，2128 期，頁 21；黃士洲，營業稅基本法理與漏稅判斷，稅務旬刊，第 2128 號，99 年 11 月 10 日，頁 26；張永明，合作店經營模式加值型營業稅課徵之問題研究，發表於 2010.9.25 稅法研究會，頁 18。

75 同說，黃茂榮，應納稅額之計算（上），植根雜誌，28 卷 8 期，2012.8.20，頁 35 以下有詳細分析。

非加值型營業稅法之修法建議，可供參考：【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 318 頁】

### 1. 增訂第十九條之一

有下列情形之一者，營業人得舉證證明有進項稅額者，得扣抵其銷項稅額：

一、未依規定申請營業或變更登記、或申報復業而擅自營業者，經主管稽徵機關認定應課徵營業稅者，營業人實際進貨所支出之進項稅額。

二、取得非實際交易對象所開立之憑證，且經舉證證明確有進貨事實，及該項憑證確由實際銷貨對象所交付者，營業人實際進貨所支出之進項稅額。

三、經主管稽徵機關基於實質課稅原則，將銷售行為自第三人調整歸屬於營業人者，其銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額。

有下列情形之一，其銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額，仍得由主管稽徵機關報經財政部核准，按照同業利潤標準之毛利率，推估其進貨之進項稅額，扣抵其銷項稅額：

一、因為不可歸責的事由導致憑證滅失者。

二、倘不准予進項稅額之扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果，不符合加值型營業稅制度之精神者。

立法理由說明：

一、未依規定申請營業、變更或復業登記擅自營業，經稽徵機關認定應課稅者，其因實際進貨所支出之進項稅額，亦應從實質上經濟事實關係予以認定，否則即不符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，有違上述司法院釋字第四二〇號解釋之意旨。爰增訂第一項第一款規定。

二、現行加值型營業稅制度，係就其加值部分課稅，因此本法第十五條規定，應以銷項稅額減除進項稅額後之餘額，才是當期應納稅額。此一計算原則，應公平適用於所有課稅或逃漏稅行為之補稅案件，倘若營業人誤取得非實際交易對象所開立之憑證，惟其經營業人舉證證明確有進貨事實，且該項憑證確由實際銷貨對象所交付者，其進貨所支出之進項稅額，仍應准予扣除，方符合加值稅之精神。爰增訂第一項第二款規定。

三、如經稽徵機關基於實質課稅原則，將銷售行為由出名營業人調整歸屬於第三人（實際營業人），其銷售營業收入以及支出應同時公平調整，才能收支對應，真實反映營業加質之金額，故銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額，應准予扣抵其銷項稅額，不得以未依規定取得進項憑證為由，不准進項【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 319 頁】稅額扣抵，導致扭曲加值稅精神。爰增訂第二項規定。

四、營業人如果確實有進貨事實，則其銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額，



理應准予扣抵，方符合加值稅之精神。因此，營業人雖未依規定取得或保存進貨之進項發票憑證，但如其因為不可歸責之事由導致進貨憑證滅失，或倘不准予進項稅額之扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果，不符合加值型營業稅制度之精神者（例如僅以銷項稅額作為應納稅額，完全的或重要比例的漏未扣除進項稅額）時，則本於實質公平課稅之精神，仍得導入推計課稅之法理，由主管稽徵機關按照同業利潤標準之毛利率，推估其進貨成本以及其進貨之進項稅額，扣抵其銷項稅額，但應事先報經財政部核准，以進行合法性監督，避免發生弊端。爰參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（UStR 202）第 7 項之立法例規定，增訂本條第三項，以加強納稅人權益保障。

## 2. 增訂第 51 條第 3 項

對於交易契約類型之定性歸屬，徵納雙方見解不同，經稽徵機關認定應予調整，致營業人違反本法規定義務者，如其已繳納之營業稅與稽徵機關認定應調整課稅所應繳納之營業稅比較，並未短少者，免依第一項規定處罰。

立法理由說明：

一、增訂第三項。

二、按本條之處罰，性質上屬於為漏稅罰，應以營業人實際上有逃漏稅結果，始應加以處罰，但實務上依據相關機關見解，經常誤認只要有違反稅法上義務即處罰漏稅罰之情形，例如對於交易契約類型（買賣或租賃）之定性歸屬，徵納雙方見解不同，經稽徵機關認定應予調整，致營業人違反本法規定義務，實際上並未短少國家稅收，但以往仍有加以處罰漏稅罰之情形，爰增訂本項明定如果營業人已繳納之營業稅與稽徵機關認定應調整課稅所應繳納之營業稅比較，並未短少者，就該未短少部分，實質上並未使稅收蒙受損失，即應免依第一項規定科處漏稅罰，以符合比例原則，並維護納稅人權益。【植根雜誌第 29 卷第 8 期，2013 年 8 月，第 320 頁】