

刊登於東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 3-39 頁。

加值型營業稅之「所漏稅額」之計算 —釋字第 660 號解釋評析

陳清秀*

目次

一、問題之提出

二、實務見解

- (一) 財政部函釋
- (二) 行政法院判例
- (三) 釋字第 660 號解釋
- (四) 延伸見解

三、評析

- (一) 加值型營業稅的精神
- (二) 量能課稅原則與實質課稅原則之精神
- (三) 課稅要件法定主義
- (四) 進項稅額之證明義務
- (五) 職權調查主義之適用
- (六) 違反協力義務之失權效果？
- (七) 客觀上未有逃漏稅，如科處漏稅罰，顯然違背處罰體系正義，並違反比例原則
- (八) 在稅捐處罰法領域，應以嚴格的證明，核實認定所漏稅額
- (九) 公平與效率
- (十) 簡化課稅之方案
- (十一) 進貨未依規定取得憑證，依據實質課稅原則，仍應准予推計課稅方式扣抵銷項稅額

四、結論【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 3 頁】

* 本文作者，東吳大學法律系兼任教授。

本文原發表於 2009 年 9 月 4 日台北高等行政法院及東吳大學法律學系公法研究中心主辦，東吳公法裁判研究會，第 10 回。本文惠蒙台北高等行政法院王碧芳法官及最高行政法院林文舟法官協助指正及提供資料，特此致謝。本文曾刊登於東吳法律學報，第 21 卷第 4 期，2010 年 4 月，275-305 頁。

一、問題之提出

消費稅乃是對於物品或勞務的消費，承認其經濟上負擔稅捐能力，而課徵的稅捐。在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依營業稅法規定課徵加值型或非加值型之營業稅（營業稅法第 1 條）。營業稅性質上為內地稅，是針對境內消費行為課稅，亦即在中華民國境內銷售貨物或勞務，才予以課稅，至於國外的消費行為，則不在課稅範圍，而屬於國外政府課稅範疇。因此外銷輸出貨物，採取零稅率，使其於出口時，毫無消費稅負擔，以提昇出口產品的競爭力。又由於進口貨物應與國內產品稅負相同，以使其競爭條件公平，故亦將進口貨物列入，以謀求公平。

我國營業稅以往採取傳統的消費稅（按總營業額之一定比例課稅，亦即採取「總額型營業稅制」）方式課稅，其後於民國 74 年 11 月 15 日修正營業稅法，改採取「加值型營業稅」制度。而後再於民國 90 年 7 月 9 日將營業稅法名稱修正改為「加值型及非加值型營業稅法」（以下簡稱營業稅法）（自 91 年 1 月 1 日施行），其中第 1 條之 1 規定：「本法所稱加值型之營業稅，係指依第四章第一節計算稅額者；所稱非加值型之營業稅，係指依第四章第二節（按：指特種稅額計算）計算稅額者。」

現行營業稅為加值型營業稅，依據營業稅法第 15 條第 1 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。」其中所稱進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。故加值型營業稅之納稅義務，其應納稅額之計算方式如下：

$$\text{應納稅額（或溢繳稅額）} = \text{銷項稅額} - \text{進項稅額}$$

上述銷項稅額與進項稅額二者，乃是構成營業稅之課稅要件【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 4 頁】之基礎，為計算營業人之正確應納稅額，自應以銷項稅額扣減進項稅額後之餘額為準，方符合加值稅之精神。

然而在營業人逃漏稅的情形，如果其同時短漏報銷售額及進貨金額，亦即同時短漏報銷項稅額及進項稅額時，則稽徵機關於嗣後查獲後，納稅人可否補報進項稅額以為扣抵銷項稅額？由於營業稅法施行細則第 29 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。」因此產生可否在進貨當期補報進項稅額之爭議。

二、實務見解

（一）財政部函釋

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 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函說明三謂：「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 35 條第 1 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 15 條第 1 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【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 5 頁】計算應納稅額。

（二）行政法院判例

最高行政法院 96 年判字第 1403 號判例：「我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，依加值型及非加值型營業稅法第 35 條第 1 項及同法施行細則第 29 條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第 51 條第 3 款漏稅額時所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額。」

該判例之判決理由指出：「（一）按『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。』營業稅法第 15 條第 1 項定有明文；而本條項之立法理由則明載：『本條第 1 項規定以當月分銷項稅額，扣減進項稅額（不限當月分）為計算稅額之方法。銷項稅額大於進項稅額者，其餘額即為應納稅額；進項稅額大於銷項稅額者，其餘額即為溢付稅額。』另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，復為營業稅法第 35 條第 1 項所明定；而同法施行細則第 29 條則規定：本法第 4 章第 1 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。足見我國關於進項稅額之扣抵係採申報制，未經申報者即無法主張扣抵或退還，而進項稅額之申報原則上應於當期為之，若當期未申報，依前述施行細則規定固得敘明理由嗣後為之，然此進項稅額之扣抵只得於申報當期扣抵之；亦即我國營業稅因原則上採加值型營業稅，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，然因進項稅額之扣抵係採申報制，故營業稅法第 51 條第 3 款所稱之漏稅額，所應扣減者自係營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額即已經申報之進項稅額。至進項稅額之申報，【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 6 頁】財政部則定有各種書表格式，此觀營業稅法施行細則第 53 條之規定自明，故納稅義務人於被查獲後雖提出合法之進貨憑證，若非於稽徵機關查獲時已申報之進項憑證，自難據以主張有留抵稅額可供扣抵；否則無異讓營業人獲有無庸誠實申報營業稅之僥倖，將使我國加值型營業稅是透過進、銷項之申報進行稽徵之制度破壞殆盡。

（二）……營業稅法第 51 條之處罰，除納稅義務人有該條各款規定之行為外，尚須

因而逃漏稅款始得據以處罰；然如何為有否逃漏稅款之認定，自仍應歸諸營業稅法規定。是上述依營業稅法之明文規定及整體規範意旨，所為營業稅法第 51 條第 3 款漏稅額之核算方式，自與司法院釋字第 337 號解釋意旨無違。……依上述營業稅法第 35 條第 1 項規定內容、第 15 條第 1 項規定之立法理由暨營業稅法規範目的，可知營業稅法第 35 條第 1 項關於營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為 1 期，於次期開始 15 日內填具規定格式之申請書，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、應納或溢付營業稅稅額之規定，乃基於是否有應扣抵之進項稅額，係最接近納稅義務人之事實，所為具納稅義務人負協力義務內涵之規定；換言之，依上述營業稅法規定，乃納稅義務人所應負申報進項稅額之義務與其申報之進項稅額得扣抵銷項稅額之權利相關連；且因依上開營業稅法規定及其整體規定意旨，尚非納稅義務人取得之進項憑證不論有無申報，均即得扣抵其銷項稅額，故未准納稅義務人尚未申報之進項稅額扣抵銷項稅額，自無違上述司法院釋字第 385 號解釋。」

（三）釋字第 660 號解釋

司法院大法官釋字第 660 號解釋：「財政部中華民國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，就加值型及【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 7 頁】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抵觸。」

其解釋理由書：「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【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 8 頁】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。」

（四）延伸見解

在未辦理營業登記而營業的情形，由於營業人漏進漏銷，有關所漏稅額的計算，如按照上述大法官解釋結果，將僅認列銷項稅額，而不得認列扣除進項稅額，形同變相將加值稅改制變成傳統總額型之營業稅。例如最高行政法院 98 年度判字第 664 號判決即謂：「依上開解釋意旨，系爭函釋就營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款有關如何認定同法第 51 條第 1 款漏稅額之規定，釋示納稅義務人未依規定申請營業登記而營業者，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，亦應認符合該法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無抵觸。從而原判決以本件上訴人因未辦理營業登記，致未取得前揭營業稅法第 33 條各款所定要件之三聯式統一發票進項憑證，依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，自不得充為扣抵銷項稅額之進項憑證，且上訴人取具之前開二聯式統一發票，亦未辦理營業稅申報，故被上訴人於計算上訴人之營業稅應納稅額時，未予扣減前開進項憑證之進項稅額，進而以之為裁罰之計算基準，於法均無不合。」

三、評析

（一）加值型營業稅的精神

現行營業稅為加值型營業稅，銷項稅額與進項稅額二者，乃【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 9 頁】是構成營業稅之課稅要件之基礎，為計算營業人之正確應納稅額，自應以銷項稅額扣減進項稅額後之餘額為準，方符合加值稅之精神。此種進項稅額之扣抵制度，乃是「消費稅」之最重要的要素之一，其制度目的乃在於確保對於每一個稅捐義務人的銷售行為，僅對於各自銷售階段所獲得增加貨物之價值的部分，負擔營業稅。據此以防止營業稅之租稅負擔之累積，避免重複負擔，而使營業稅名副其實的具有「附加價值稅」的性質。因此德國學者有指出：「誰懂得營業稅法第 15 條的進項稅額扣抵制度，誰就懂得加值型營業稅法！」如果沒有進項稅額的扣抵，則現代型態的加值型營業稅法就無法想像！

又在加值型營業稅（消費稅），與所得稅法上之「費用與收益對應原則」之想法不同，

在某一課稅期間內購入之貨物或勞務所內含之進項稅額，不論該項貨物或勞務是否與在該項課稅期間內之銷售有無關聯，原則上均可於該項課稅期間內加以扣抵¹。如果在逃漏稅之應納稅額的計算上，只追認計算銷項稅額，卻不准補報認列進項稅額，則法定課稅要件之課稅基礎之計算，即發生偏頗不公平之現象。

許玉秀大法官提出於本件解釋的不同意見書也指出，加值型營業稅制的漏稅額計算方式，應是：「依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款，同時也才是符合加值型營業稅制的漏稅額認定方式。主管稽徵機關依據查獲的資料自行核定銷售額，再直接乘以規定稅率計算漏稅額，是總額型營業稅舊制的認定方式，因為總額型營業稅舊制，是以營業總額乘以規定稅率計算應納稅額及漏稅額。現行加值型營業稅制，依照營業稅法第十五條第一項規定，則是以銷項稅額減進項稅額為應納稅額，並以未繳的應納稅額為漏稅額。由於進項稅額【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 10 頁】可以累積留抵稅額，所以在加值型營業稅制，實際上只有當期銷項稅額是確定的，未必有當期進項稅額，所以如果以未申報而認定當期進項稅額為零，不准營業人行使其當期進項稅額扣抵選擇權，不符合加值型營業稅制之精神。」

（二）量能課稅原則與實質課稅原則之精神

依租稅平等原則，納稅義務人本應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐（92 年 8 月 15 日釋字第 565 號解釋理由書參照）²。因此，不僅稅法規定內容，應符合量能課稅之公平原則（94 年 5 月 20 日釋字第 597 號解釋理由書參照）³；而且在稅法的解釋適用上，為貫徹量能課稅之精神⁴，也應衡酌稅法規定之經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。

按加值型營業稅之課徵，營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，負擔納稅義務。以一般營業人之「當階段的加值」為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。如有背離，甚至經由行政命令解釋，將「加值稅」實質上變更為「總營業額型之營業稅舊制」，勢將嚴重扭曲「加值型營業稅」的基本建制精神，無端增【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 11 頁】加納稅人之經濟上負擔，而有違背量能課稅原則與實質課稅原則（參照黃茂榮大法官於釋字第 660 號解釋之不同意見書）。

1 金子宏，租稅法，2009 年 14 版，568 頁。

2 民國 92 年 8 月 15 日釋字第 565 號解釋理由書即指出：「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」

3 葛克昌，所得稅與憲法，2009 年 3 版，270-271 頁。釋字第 597 號解釋理由書亦謂：「主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，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違背（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第五一九號解釋參照）。」

4 有關量能課稅原則，參見葛克昌，稅法基本問題，1996 年，199-209 頁；黃茂榮，稅法總論，第 1 冊，2005 年增訂 2 版，144-163 頁；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，2007 年 12 月，55-58 頁。實務上也有判決加以承認。例如台北高等行政法院 90 年度訴字第 4796 號判決、最高行政法院 93 年度判字第 59 號判決。

最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決指出：「行為時營業稅法第 15 條第 1 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。次按『涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之』。業經大法官會議釋字第 420 號解釋在案。……此即實質課稅原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。……惟銷項金額與進項金額影響營業稅額，原審既依實質課稅原則認定彭凝大樓係上訴人個人所承攬，華嚴公司並非承攬人，而將大樓全部工程款認定為上訴人個人銷項金額，然就進項金額部分僅於上訴人所收取之全部工程款 1 億 2,070 萬 7,524 元中，上訴人將大樓變更起造人為華嚴公司前，上訴人個人所支出之工程材料及支付工程款進項憑證計 513 萬 4,382 元與予扣減銷項，起造人變更華嚴公司後繼續興建部分之進項則未獲予扣減，顯係就銷項金額部分依實質課稅原則認定彭凝大樓包括變更起造人名義為華嚴公司後之工程為上訴人個人承攬，就進項金額部分又採形式認定依憑證之形式認定變更起造人名義後華嚴公司繼續興建工程之進項非上訴人之進項，似此情形不僅與前述實質課稅原則應有利不利一體適用之原則不符，且與釋字 385 號所示有關租稅之權利義務不得割裂適用有違。」

「按營業稅法第 33 條規定，營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之憑證；惟營業人開始營業前，未依同法施行細則第 36 條規定向主管稽徵機關申請統一編號者，其所取具之進項憑證尚無法符合前述營業稅法之規定，基於實質課稅原則，其取得之進項憑證如經查明確係為營業上使用或勞務，應准予核實申報扣抵銷項稅額。」經財政部 94【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 12 頁】年 12 月 15 日臺財稅字第 09404585510 號函釋在案⁵。此一見解表現實質課稅原則，對於納稅人之進項稅額部分准予實質認列，以免虛增加值稅金額。

就此在未辦理營業登記而營業的情形，台北高等行政法院 92 年度訴字第 635 號判決亦謂：「在未辦理營業登記，而實質上有營業行為者，稅捐稽徵機關既從實質上予以認定為營業人，並以其『未依規定申請營業登記擅自營業』予以補稅處罰，則就是否因營業行為而支付進項稅額，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，有違上述司法院解釋之意旨。同時，實質上之營業人因進貨支付進項稅額，銷售人開立發票予該實質上之營業人，並已就其銷售額申報繳納營業稅，此際如對實質上之營業人之銷售行為，依其銷售額補徵營業稅，卻不准其扣減可依查得之進貨額（即依進項發票所示進貨額）計算之進項稅額，則無異對該實質上之營業人就其進貨事實重複徵收營業稅，不但有違實質課稅原則，亦與行為時和現行營業

5 惟該函釋未經編入 97 年版營業稅法令彙編，依財政部 97 年 11 月 18 日臺財稅字第 09704555680 號令，自 98 年 1 月 1 日起不再援引適用。

稅法第十五條第一項所揭槓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不合。⁶」

在借牌營業的情形，依據實質課稅原則，銷售收入應改歸屬於實際營業人課稅，則進貨支出也應歸屬於實際營業人，而准予認定其進項稅額之扣除，並不以營業人已經如期申報進項稅額為要件。台北高等行政法院 90 年度訴字第 2252 號判決即謂：「原【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 13 頁】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。」

故營業人課稅當期實質上既然有進項稅額，則准予申報扣抵，以符合「加值型營業稅」之實際課稅情形，並反應納稅人之經濟上負擔能力，應較為符合實質課稅原則與量能課稅原則。否則不利於納稅人事項，應適用實質課稅原則加以課稅；而有利於納稅人之事項，卻不適用實質課稅原則，如何令人信服？

（三）課稅要件法定主義

稅捐債權乃是對於依據法律所負擔的稅捐之請求權，在法律所定稅捐債務的構成要件實現時，稅捐債權立即成立。在稅捐法【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 14 頁】定主義之精神下，一切有關發生稅捐債務之構成要件之規定均應為立法權所保留，而以法律之形式定之，且於滿足法律所定成立稅捐債務之構成要件之事實實現時，即不待任何行政權之介入或納稅義務人之協力，在法律上當然發生個別的稅捐債權債務關

6 同院 95 年度訴字第 591 號判決也認為：「營業稅法制形式上是以銷售人為納稅義務人，實質上由其代國家向後手買受人收稅，但是銷售人之所以能從事銷售，前階段必然有買入貨物或勞務之成本支出行為，而在成本支出行為流程中其是擔任買受人之地位，也是營業稅之實質負擔人，並且由其前手已代其繳納稅負予國家。此時為了『量能課稅原則』之實踐，必須忠實反映特定銷售人在某一『銷售階段』實際上應代收之稅款數額，因此有關營業稅制之設計即是容許銷售人以其銷項稅額減去進項稅額，而以其餘額為營業稅之應納稅額。」

係。故稅捐債務之發生，有如民法無因管理、不當得利及侵權行為等債之發生，係基於法律規定，而非基於法律行為或行政處分。依據此說，稅捐債務的成立乃獨立於核定稅捐的課稅處分，也獨立於納稅義務人之稅捐申報行為。

稅捐債權債務的成立時期，如果採取行政處分（課稅處分）時說或納稅義務人之稅捐申報時說時，則稅捐債務勢將因稽徵機關的工作方式以及工作負擔的差異，或納稅義務人之稅捐申報與否，而有不同的成立時期。又如果課稅處分在法律救濟途徑中被變更或暫時撤銷時，則應如何適用稅捐債務成立時期，也不明確⁷。因此，為確保成立稅捐債權債務的法律效果對於一切稅捐義務人均適用相同的基準時，而不受不同的稅捐核定的時點之影響，應以法定課稅要件事實實現時為準，而不以課稅處分時或稅捐申報時為準，較為妥當。又憲法上的稅捐法定主義所要求的法律保留，也要求稅捐債權僅能根據法律的規定而發生，因此以法律所定稅捐義務的構成要件實現時，成立稅捐債權，也較符合稅捐法定主義⁸。故稅捐債權債務的成立時期，以構成要件事實實現時說較為可採⁹。就此最高行政法院 91 年度判字第 111 號判決：「稅捐債務於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分成立時發生。¹⁰」概亦採相同見解。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 15 頁】

在加值型營業稅，由於性質上屬於消費稅，而銷售行為非經履行不能消費，因此，營業稅的稅捐客體的發生，是以當事人之一方的履行行為為準，而不是以負擔行為之發生為準¹¹。其稅捐債務的發生時期乃是在銷售行為完成時（依法律規定以交貨時、收款時或結算時為開立發票之時點）之當期課稅期間屆滿時（參照德國銷售稅法第 13 條第 1 項第 1 款）¹²，依據營業稅法第 35 條規定，營業人原則上應以每二個月為一期，於次期開始 15 日內申報繳納營業稅，因此營業稅之稅捐債務乃是於每二個月屆滿時，即發生納稅義務¹³，其客觀的應納稅額原則上也應於稅捐債務發生時即告確立，而不受嗣後有無逃漏申報之影響。

故在營業稅稅捐債務發生時，納稅義務人依法享有之進項稅額之扣抵請求權也同時發生¹⁴。

此項公法上請求權之行使期間，在法律無特別限制實現之情況下，依據行政程序法

7 Tipke/Kruse, AO, 1989, §38 Tz.4.

8 R. Weber-Fas, Allgemeines Steuerrecht, 1979, S.128；陳敏，租稅債務關係之成立，政法學評論，第 39 期，1989 年 6 月，396 頁。

9 同說，陳敏，前揭文，395-396 頁，黃茂榮，稅捐法論衡，1991 年初版，26 頁。

10 同說，最高行政法院 98 年度判字第 521 號判決認為：「按稅捐債務於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分成立時發生，本院 77 年度判字第 630 號及 91 年度判字第 111 號判決，均同此見解。」

11 黃茂榮，稅法各論，2007 年增訂 2 版，444-445、516-517 頁。

12 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 655.

13 陳敏，前揭文（註 8），388 頁；陳清秀，稅法總論，2008 年 5 版，342 頁。

14 Dr. Wolfram Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU, 4. Aufl., 2001, S. 70.

第 131 條第 1 項規定其請求權時效為五年，而非於申報期間未曾即時申報即發生權利消滅之失權效果。

如果營業稅之應納稅額（所漏稅額）的認定，是以營業人在申報期限內有無申報進項稅額作為基準，則營業稅稅捐債權之成立金額多寡，勢將取決於稅捐申報行為之有無以及申報進項稅額多少而定，而非取決於法定課稅要件事實之實現（營業稅為期間稅，其稅捐債務發生時期，應為每二個月營業期間屆滿時），如此解釋，恐有違反課稅要件法定主義之要求。再者，在逃漏所得稅案件，逃漏所得稅之計算也准予扣除成本費用，有關成本費用【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 16 頁】之認定，也容許納稅義務人於嗣後行政救濟程序中舉證證明，而不是以納稅人是否有於納稅申報期限提出申報作為認列基準，何以在營業稅法上又發展出上述不同理論？實令人費解！

日本平成 21 年（2009 年）7 月 10 日最新修正之消費稅法第 30 條第 1 項也規定，加值稅之計算應以銷項稅額扣抵進項稅額之餘額為準，其進項稅額之扣抵時間點，則以在國內進貨日或接受勞務提供日所屬課稅期間為準，亦即以財產交貨讓渡等時期為準¹⁵。有關進項稅額之扣抵，營業人必須保存有關進貨之帳簿憑證。並未另外規定營業人遲延申報進項稅額，即不准在事後申報扣抵原先進貨時之當期進項稅額。

（四）進項稅額之證明義務

最高行政法院 98 年度判字第 256 號判決謂：「按稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上足能證明當事人之私經濟活動，如當事人予以否認，即應就其主張之事實負舉證責任，以貫徹公平合法課稅之目的。原判決說明對課稅處分之要件事實而言，就權利發生之事實（例如營業稅有關銷售額計算基礎之銷項收入），固應由稅捐稽徵機關負舉證責任；至於進項稅額在計算營業人實際應納稅額時係列為計算之減項，屬於權利發生後之消滅事由，故有關進項稅額存在之事實，應由主張扣抵之納稅義務人負擔證明責任。」

換言之，營業人主張進項稅額之扣抵請求權的前提要件事實存在，應負擔舉證責任。如果欠缺證據證明進項稅額存在，則營業人應承擔事實不明的後果。就此德國學說及實務上一般也認為此一進項憑證之證據證明，應可事後補正，且在法定憑證記載有【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 17 頁】關銷貨數量或日期不完全的情形，也可以借助於其他銷售資料，例如交貨單等，加以補充或證明¹⁶。又即使嗣後喪失原始憑證（例如因為火災或水災等不可抗力事由而滅失），仍不影響進項稅額之存在¹⁷。而日本學說實務上也認為營業人在稽徵機關進行調查課稅時，應「保存及提示」有關進貨之帳簿及請

15 另參照，尾崎護編，消費稅法詳解，平成 3 年（1991 年）改訂版，250 頁。

16 Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 1997, §15 Rn.16.

17 BFH BStBl II 89, 120.

求書（相當於發票）等，作為准予扣抵進項稅額之依據¹⁸。

由上述德國及日本學說實務見解可知，同樣採取加值型營業稅之國家，似均准予納稅人在稽徵機關進行課稅調查時，提出帳證主張舉證進項稅額之扣抵要件事實。

（五）職權調查主義之適用

我國行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第 37 條規定：「當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向行政機關申請調查事實及證據。但行政機關認為無調查之必要者，得不為調查，並於第四十三條之理由中敘明之。」即揭示職權調查主義之主旨。稅捐稽徵機關在調查營業人當期營業稅之所漏稅額時，自應本於職權公正客觀認定，一併調查進項稅額及銷項稅額，以查明正確之應納稅額，而不能僅對當事人不利事項（銷項稅額）加以注意，而對於有利於納稅人事項之進項稅額則不加以注意，也不予調查。更不應對於納稅人所提出有利於自己之證據事實（可扣抵之進項稅額）完全不予斟酌。否則即有違反上述行政程序法規定職權調查主義之精神。

換言之，營業人於主管機關查獲漏稅後，提出合法進項憑【**東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 18 頁**】證，俾供稽徵機關正確計算應納稅額（進項稅額及銷項稅額），乃是舉證證明當期進項稅額之課稅基礎事實（課稅要件事實），乃是以「舊證據」或「新證據」證明「舊事實」，此等課稅資料尚且得於行政訴訟程序中提出，並由行政法院加以審酌，則於稽徵程序中，自無不許提出之理¹⁹。最高行政法院 98 年度判字第 53 號判決也指出：「按撤銷訴訟固以原處分作成時的事實狀態為裁判基準，惟所謂事實狀態，乃專指原處分作成時已經發生的事實；證據則為證明事實之方法，並非事實本身，高等行政法院為審查原處分認定事實有無違誤，自得斟酌一切證據方法，不受原處分作成時所呈現的證據之限制。且由於行政訴訟法第 133 條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據，故當事人於事實審言詞辯論終結前得提出一切足以證明原處分作成時事實狀態的證據供法院調查審酌，非謂高等行政法院應以原處分作成時呈現的證據狀態為裁判基準。」可供參考。

台北高等行政法院 92 年度訴字第 635 號判決也認為：「於查獲『未依規定申請營業登記而營業』之案件，所謂稽徵機關『依照查得之資料，核定其應納稅額』，自應包括依查得不利當事人之銷售額資料，及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之進貨額資料。稽徵機關不能只核計當事人依其銷售額應履行之申報營業稅義務，卻不核認當事人依其進貨額所得行使之進項稅額扣抵銷項稅額之權利、而割裂法律之適用。亦即整體適用權利義

18 岩下忠吾，總說消費稅法，平成 18 年（2006 年）改訂版，332-335 頁。

19 李建良，納稅義務人之協力義務、稅捐稽徵之職權調查原則與租稅法律主義／釋字第 660 號解釋，台灣法學雜誌，第 130 期，2009 年 6 月，250 頁。

務相關連之租稅法律係稽徵機關之責任與義務，稽徵機關不能只依職權調查不利當事人之課稅資料，卻不依職權調查有利當事人之抵稅資料，否則，亦有違行政程序法第九條及第三十六條之規定，尤其不得將已查得或當事人所提出有利當事人之抵稅資料，置而不【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 19 頁】論。」

按「在行政程序與行政訴訟程序，舉證責任的分配問題不得與證據之調查問題混淆。以致在營業稅案件誤認，營業人既然就進項稅額負客觀的舉證責任，稽徵機關或行政法院就營業稅案件之證據的調查，不但即可不受職權調查主義的適用，還可否定營業人提出之合法憑證的證據能力。憑證之證據能力的否定，即使容許也必須有法律之明文依據，不得讓財稅機關根據不明確之法律規定，以函釋為憑空之推論。」²⁰「稅法由財稅機關研擬經立法機關制定之。負責研擬的財稅機關不應只就有利於自己事項加以規定，而置有利於納稅義務人之事項於不顧，造成法律漏洞後，再進一步於稽徵實務上又以此為基礎，主張稽徵機關不但有裁量權，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額。蓋既因短漏報銷售額而調查營業人當期之未申報銷項稅額，以核定其應納稅額，本諸加值型營業稅之意旨，自亦當依職權調查，或容許營業人提出當期及以前關於進項稅額之有利證據。」（參見黃茂榮大法官釋字第 660 號解釋不同意見書）。

（六）違反協力義務之失權效果？

有關納稅人違反稅法上協力義務之處理，一般而言，有下列方式：

1、推計課稅

在納稅義務人違反稅法上協力義務，例如稅捐申報義務或提示帳簿憑證義務或配合備詢說明義務等，以致於稽徵機關無法核實課稅的情形，則為維持課稅之公平，稽徵機關可進行推計課稅。必要時並得依據同業利潤標準核定所得額，或採取銀行存款【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 20 頁】法以間接證明方法推計所得額。

德國稅法學者 Sauerland 及 Schmid 即認為：由於未提出營業稅之申報而進行推計課稅的情形，原則上應可於推計課稅的範圍內，加以斟酌進項稅額，除非其已經確認並不存在有關進項稅額之帳證或其他前提要件²⁰。

2、減輕稽徵機關證明程度

如果訴訟當事人有可歸責之事由，致妨礙事實之解明或破壞證據，或對於事實真相之探求違反協力義務時，原則上可適用行政訴訟法第 135 條規定，行政法院得依自由心證，由此推論依該證據方法所欲證明之事實已經舉證²¹。亦即可認為他造當事人關於該

20 Sauerland/Schmidt, Umsatzsteuer, 16. Aufl., 1987, S. 365.

21 Ule, Verwaltungsprozessrecht, §50IV S. 228; Kopp, VwGO., 14. Aufl., 2005, §108 Rn.17.

證據之主張為正當，或減輕證明程度（證明力要求降低與心證的形成）²²。於此情形，一般認為並不發生舉證責任轉換之效果，但在故意違反義務的情形，則有認為應發生舉證責任分配轉換之效果。

例如德國聯邦財務法院 1989 年 2 月 15 日判決即謂倘於稅務訴訟程序中，由於原告違背其協力義務，致其事實關係無法完全加以查明時，則並非導致根據客觀的舉證責任之分配法則進行裁判，而毋寧導致事實查明義務之界限以及證明程度之減輕。又在證據評價之範圍內，納稅義務人違背稅法上之協力義務，亦得發生下述效果：根據原告（納稅義務人）之行為，而導出對其不利之推論。此尤其適用於該項協力義務涉及原告（納稅義務人）所知悉及影響領域之諸項事實及證據方法²³。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 21 頁】

最高行政法院 98 年度判字第 295 號判決亦謂：「稽徵機關主張對人民發生稅捐債權，固須就債權成立之構成要件負證明責任。但由於稅捐具有課稅資料多由納稅義務人所掌握，及稅務行政為大量行政，須考量稽徵之成本，稽徵機關欲完全取得、調查，實有困難，或須付出極大之成本代價，故稅捐行政在制度之設計上常須同時考量『量能課稅』與『稽徵經濟』兩大原則，以求其均衡。或採稽徵機關證明程度之減輕，或採舉證責任之倒置，以應稅捐行政為大量行政及課稅資料掌握困難之現象。遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款規定二親等間財產之買賣『以贈與論』，乃以法律規定舉證責任之倒置，而容許當事人舉證（價金交付）以推翻法律之規定。」

3、科處怠報金或罰鍰

違反稅捐申報義務行為，可能被科處滯報金或怠報金，以督促其履行申報義務。例如營業稅法第 49 條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」對於遲延申報稅捐行為科處滯報金或怠報金。

違反協力義務也可能作為秩序罰之處罰行為，稅法上通常將之作為行為罰之處罰對象。例如漏開發票之處罰（稅捐稽徵法第 44 條）。

4、發生失權效果？

稅法上協力義務之違反，如果認為應使其發生失權效果時，因其涉及納稅人民之重大權利義務事項，自應有法律明文規定作【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 22

22 蔡志方，論行政爭訟程序上的當事人協力義務，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，212-213 頁。

23 BFH v. 15.2.1989 BStBl 1989, S.462.

頁】為依據，方始符合租稅法律主義之要求。而且也應注意符合憲法上比例原則，不宜有手段過當之情形。亦即有關決定當事人違反協力義務的法律效果，憲法上的比例原則是主要的決定標準²⁴。

林錫堯大法官在本件解釋的協同意見書中雖認為：「惟就進項稅額部分而言，營業稅法並無強制營業人按期申報進項稅額之規定，此觀營業稅法施行細則第二十九條規定，營業人就『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』，以及營業稅法亦未就營業人短報或漏報進項稅額之行為定有處罰規定，足資說明。換言之，就銷項稅額係屬營業人應申報；進項稅額則屬得申報，而無強制營業人申報之規定。惟營業人若已主動申報進項稅額者，自得據以扣抵當期應報之銷項稅額；若未申報，則無從於當期作為扣抵之依據。」似乎認為營業人若未主動申報進項稅額者，即於當期發生失權效果。

然而營業稅法第 35 條第 1 項規定申報繳納營業稅之義務，雖寓有營業人負有申報銷售額及進項稅額的協力義務，但法律並無規定、也無法導出營業人於查獲後即不得提出合法進項憑證，以作為進項稅額申報扣抵之結論，因此本件釋字第 660 號解釋認為營業人如未於當期申報進項稅額，則嗣後即喪失在該期申報扣抵之權利，此一見解顯然增加法律所無之「失權效果」，有違租稅法律主義²⁵。

在稅法上，如納稅人於稅捐行政訴訟過程中，因故意或重大過失遲延提出有利於己之證據資料時，則基於誠實信用原則，法院不予斟酌該項證據，亦即使納稅人發生失權效果（所謂程序失【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 23 頁】權）²⁶，或許尚可認為合理²⁷。例如稽徵機關在詢問檢查之際，營業人並未提示有關證明進項稅額之帳簿及請求書等，而於不服聲明或訴訟上，除非能夠舉證：(1)其在詢問檢查之時點，已經保存可以提示狀態之適格的帳簿及請求書等，而且(2)因為有正當理由而未予以提示帳證，否則，視為並未保存適格的帳簿等，而不准扣抵進項稅額²⁸。亦即納稅人在行政爭訟上，故意遲延提示帳證時，得因其遲延提出攻擊防禦方法，而承認其失權效果²⁹。

然而如在調查課稅階段之「稽徵程序」上，即立即承認失權效果之制度，恐過於嚴

24 陳愛娥，行政程序制度中之當事人協力義務，收於台灣行政法學會主編，前揭書（註 22），28 頁。

25 李建良，前揭文（註 19），243-244 頁。

26 蔡志方，前揭文（註 22），214-216 頁。

27 行政訴訟法第 132 條準用民事訴訟法第 276 條第 1 項規定：「未於準備程序主張之事項，除有下列情形之一者外，於準備程序後行言詞辯論時，不得主張之：一、法院應依職權調查之事項。二、該事項不甚延滯訴訟者。三、因不可歸責於當事人之事由不能於準備程序提出者。四、依其他情形顯失公平者。」

28 金子宏，前揭書（註 1），569 頁。

29 日本國稅法通則第 116 條即規定原告納稅義務人對於課稅處分之撤銷訴訟，對於必要費用或成本費用損失金額之存在或其他有利於己之事實，主張與原處分之基礎事實不同之事實者，除有不可歸責之情形外，應於相對人國家主張其處分基礎事實之後，無遲延的具體主張其相異之事實，並提出足以證明該事實之證據。違反上述規定者，其所為主張及證據之提出，視為遲延提出之攻擊、防禦方法。其目的在避免拖延訴訟，並維護當事人間之公平（參照金子宏，前揭書（註 1），811 頁）。

苛，似無必要，而有違背比例原則之虞。雖然營業稅法施行細則第 29 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，故本件大法官解釋認為不發生重複課稅之問題。然而其不僅涉及「本稅」之金額的計算，也涉及「罰鍰金額倍數之計算基礎」，因此，禁止扣抵當期進項稅額的結果，縱然不發生重複課稅問題，也將發生重複處罰問題。**【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 24 頁】**

（七）客觀上未有逃漏稅，如科處漏稅罰，顯然違背處罰體系正義，並違反比例原則

1、釋字第 337 號解釋及釋字第 339 號解釋均認為單純違反稅法上行為義務，並無漏稅行為，不應科處漏稅罰

稅法上漏稅罰應以發生漏稅結果為要件，倘若納稅人單純違反稅法上行為義務，並未發生漏稅結果時，則並無「所漏稅額」存在，自不應按照所謂「所漏稅額」科處漏稅罰³⁰，否則，即有違反利益均衡。就此司法院民國 83 年 2 月 4 日大法官釋字第 337 號解釋理由書即指出：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項本文規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。』依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。財政部七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函未明示上述意旨，對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，應不再援用。」

又司法院 83 年 2 月 25 日大法官釋字第 339 號解釋理由書也指出：「租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏**【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 25 頁】**稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。財政部六十六年十二月二十日台財稅字第三八五七二號函，本於上開規定釋示：『凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以，漏稅論處』，均應不予援用。」即認為對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，如無漏稅事實，即不得比照所漏稅額處罰，以符合比例原則及「過錯與處罰均衡原則」。

2、所漏稅額之認定，不應以擬制的虛增所漏稅額為基礎

加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定：「本法第五十一條

30 葛克昌，前揭書（註 3），頁 267；黃茂榮，稅法總論，第 2 冊，2005 年初版，266 頁；葛克昌，行政程序與納稅人基本權，2002 年，101 頁。

第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，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。」其中所漏稅額之認定，如不准營業人行使其當期進項稅額扣抵選擇權，而不得扣抵銷項稅額時，將因此虛增所漏稅額，今再以該項虛增所漏稅額作為處罰倍數基礎，顯然不合理。其所漏稅額計算，並未核實認定，而是以擬制的（灌水的）稅額為計算基礎，違反實質課稅原則³¹。因此其計算處罰方式，並不符合憲法上比例原則與徵納雙方之利益均衡，也違反釋字第 337 號解釋及釋字第 339 號解釋所揭示單純違反稅法上行為義務，並無漏稅行為，不應科處漏稅罰之意旨。

大法官黃茂榮教授在釋字第 660 號解釋之不同意見書中也指出：「立法者就行為義務之違反，並無超出其明文所定之可罰額度以上之處罰的意思。特別是：不因為納稅義務人有行為義務之違反，即擬制有一定漏稅額之發生，並以該擬制之漏稅額為基【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 26 頁】礎，進一步對其課以漏稅罰。要非如是，營業稅法第四十九條關於滯報金或怠報金之最高處罰限額的規定豈不即成具文。依營業稅法第四十九條之上述規範意旨，既然對於滯報金或怠報金以法律設定之最高處罰限額的限制，財稅機關得否透過解釋稅法中之其他規定，或甚至在施行細則中訂定實質上產生擬制有一定漏稅額發生之結果的規定，產生疑問。」誠然，如果以實際上客觀不存在的漏稅金額，由稽徵機關以行政命令（營業稅法解釋函令）規定「假設擬制」為「逃漏稅金額」，再加以處罰，顯然是以「莫須有」的罪名處罰人民，明顯違反現代法治國家「無違規行為，即無處罰」之原則。

就此台北高等行政法院 95 年度訴字第 591 號判決也已經注意到上述不當罰鍰問題：「納稅義務人有把自己實質應負擔之營業稅額繳納予其前手（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。」

（八）在稅捐處罰法領域，應以嚴格的證明，核實認定所漏稅額

由於課稅基礎可以被推計，而在加值型營業稅，除了銷售金額之外，可扣抵之進項稅額也屬於課稅基礎，因此可以被推計。尤其在稅捐處罰法領域，應核實認定所漏稅額，而不應以表面的、顯然不合經驗法則的所漏稅額作為處罰基礎，如果單純以銷項稅額作為所漏稅額，而完全不考慮進項稅額之扣抵時，則其實質上為總額型營業稅，顯然並非「加值稅」，自非加值稅之所漏稅額，依據處罰法上「有疑，則應為有利被告之原則（in

31 陳清秀，實質課稅原則裁判之研討，法令月刊，第 59 卷第 3 期，2008 年 3 月，125-126 頁；收於氏著，現代稅法原理與國際稅法，2008 年初版，131-132 頁。

dubio【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 27 頁】pro reo)」，自不應單純以銷項稅額作為所漏稅額進行處罰，否則即有違反現代法治國家「有疑，則為有利被告推定之原則」。因此在有大量進貨事實而欠缺進貨憑證的情形，導入推計課稅方式，以推估進項稅額，加以扣抵，最能接近實質的真實（客觀上真正的漏稅金額），也較為符合處罰法上違規事實（所漏稅額）應嚴格證明之要求。再者，行政法院在審理稅務違章處罰案件，也不應受稽徵機關確定之課稅處分（核定所漏稅額）之拘束，而應本於自由心證確認違規事實，自行本於職權確認所漏稅額進行處罰裁判³²。因此，釋字第 660 號解釋關於所漏稅額之計算，所持不准扣抵進項稅額之見解，似有違反現代法治國家「有疑，則為有利被告之原則」。

在現代法治國家裡，於稅捐處罰領域，有關所漏稅額以及其根據之課稅基礎，應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並適用有疑，則為有利被告之原則以及刑事訴訟程序上舉證責任原則，有關課稅基礎之調查認定，有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則。而應由法院查明所漏稅額之原因及金額，亦即對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認³³。

又在稅捐處罰程序上，為調查所漏稅額，也可以進行課稅基礎的推計，但應遵守刑事訴訟程序的特殊性。在稽徵程序上所為推計課稅並不能拘束審理處罰案件之法官，雖然法院可以參考稽徵機關的推計課稅，但仍應自行調查認定確信其正確性。如果有無法克服的疑義時，則應適用有疑，則為有利被告之原則。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反協力義務以致於事實不【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 28 頁】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³⁴。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³⁵。

因此，有關所漏稅額的計算，如果不考慮進項稅額的扣抵，其認定事實，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」。

（九）公平與效率

營業稅法施行細則第 29 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。」此一規定精神在於簡化稽徵程序，避免因為延期申報進項稅額必須重

32 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6. Aufl., 2005, §370 Rn. 58/59.

33 Kohlmann, Steuerstrafrecht, §370 AO 1977, 2005, Rn. 473.

34 Kohlmann, a.a.O. Rn. 497.

35 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，前揭書（註 22），123 頁。

新更正原先已經繳納完畢之當期稅捐案件，因此純粹基於便民措施，並提升徵納雙方之稽徵行政效率而設。其立法本意出於良善的簡政便民措施，並非要剝奪人民（納稅人）之實體法上扣抵進項稅額權利。

此種便民措施提升行政效率之作法，猶如營業稅法第 15 條第 2 項規定：「營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。」在銷售行為終了之後，情事變更，發生解約銷貨退回之事實時，並不追溯既往變更原先之稅捐債權債務，而是直接在發生銷貨退回之時點當期加以反應處理，以簡【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 29 頁】化稽徵程序相同。然而此一作法，並非稅法上當然解釋，仍宜有法律特別規定，否則，仍可能應以「溯及生效之事由」追溯既往變更納稅義務加以處理，以正確反應納稅義務之內容，行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款即規定如發生新事實，當事人得申請程序再開，請求撤銷變更已經確定之課稅行政處分³⁶。也承認因為情事變更，得追溯既往變更或消滅納稅義務。

由於上述便民措施，納稅人仍得於嗣後申報扣抵進項稅額，因此其實體上之權益並不受影響，故可認為尚符合母法規定。

然而由於所漏稅額之認定，不僅涉及應納稅額之多寡，也涉及漏稅處罰之計算基礎，因此在逃漏稅處罰上，如依據上述簡化行政之處理結果，實質上扭曲計算所漏稅額，並因此虛增罰鍰金額時，則已經實質上損害納稅人之實體上權益，而不符合公平原則，自不應因為便宜行事，為追求行政效率，而嚴重犧牲稅捐公平正義。故上開營業稅法施行細則第 29 條規定，實不宜作為剝奪納稅人在涉及逃漏稅金額之計算時，享有實體法上本來可以扣抵進項稅額之權利之依據，否則以子法變更母法，加重人民之處罰負擔，變相加重處罰人民，應有違反行政罰法第 4 條規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」之處罰法律主義之要求。

由上述可知，稅法上公平與效率二大價值之追求，仍應各方利益均衡，符合徵納雙方之利益均衡原則，較為妥當，以避免陷入法規解釋過於嚴苛之危險境地。利益均衡提供我們在稅法上採取「中庸之道」的處理模式，營造徵納雙方乃至於第三人等各方都贏的圓滿和諧結果³⁷。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 30 頁】

上述營業稅法施行細則第 29 條規定之「便民措施」，其適用範圍，應採取目的性限縮，僅限於一般課稅案件，而不及於逃漏稅案件，以免扭曲所漏稅額之計算，以致於變成「擾民措施」規定。

36 參見陳清秀，稅法總論（註 13），367-368 頁。

37 有關利益均衡原則在稅法上之運用，詳見陳清秀，利益均衡在稅法上之運用，東吳法律學報，第 20 卷第 3 期，2009 年 1 月，51-55 頁。

（十）簡化課稅之方案

德國銷售稅法為簡化加值稅之課稅，也導入以「概算比率（平均比率）」方式計算進項稅額，對於某些類型的業務活動的進項稅額，規定按照銷售金額之一定比例概算其進項稅額，而准予扣抵（銷售稅法第 23 條第 1 項及同法施行細則第 69 條及第 70 條）。其中概算進項稅額又可區分「全部概算」與「部分概算」，全部概算是指對於某一類型的納稅人的全部業務活動，均以一定的百分比率概算全部的進項稅額。例如大學教授從事鑑定工作之副業，收受銷售金額（營業稅外加）5 萬元，則按照 2.9% 之平均比例計算（ $50000 \times 2.9\% = 1450$ 元），作為概算之進項稅額扣抵，此一平均比率有如同業利潤標準之作法，作為推估概算進項稅額以資扣抵，以簡化稽徵程序³⁸。

參考上述德國銷售稅法為簡化加值稅之課稅模式，本文認為基於加值型營業稅的立法精神，營業人應當僅就其銷售貨物或勞務之「加值部分」負擔納稅義務，倘若其確實已經證明有進貨事實時，則應准予扣抵進項稅額，尤其應准予嗣後提出進項憑證，以扣除進貨部分之進項稅額，方始符合加值型營業稅之精神³⁹。即使在無法提示進項憑證的情形，也可以導入上述「概算比率（平均比率）」方式推估計算進項稅額，以維持課稅公平。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 31 頁】

（十一）進貨未依規定取得憑證，依據實質課稅原則，仍應准予推計課稅方式扣抵銷項稅額

在營業稅，由於採取統一發票制度，相當程度表現出形式課稅原則。營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定：「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。」因此在進貨未依規定取得憑證時，可否扣抵銷項稅額，即發生爭議。

1、實體要件說

（1）法定證據：失權效果

有認為進項稅額之扣抵，乃是以營業人取得並保存進貨之帳簿憑證作為實體上前提要件，營業人如未保存進貨之帳簿憑證者，原則上其相當於進貨之進項稅額，即不准扣抵進項稅額。例外情形，營業人由於災害或其他不得已事由致未能保存帳證，經營業人舉證證明者，不在此限，仍得扣抵銷項稅額。日本消費稅法第 30 條第 7 項規定即採此作法。

行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議也認為：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

38 Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl., 2005, S. 314f.

39 陳清秀，稅法總論（註 13），571 頁；Tipke/Kruse, AO, 16. Aufl., 1998, §162 Tz. 27.

憑證者。」⁴⁰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 19 條第 1 項第 1 款及第 33 條第 1 款定有明文。營業人有進貨事實，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稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 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，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 32 頁】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稅，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⁴⁰。

又改制前行政法院 86 年度判字第 2160 號判決：「縱原告進貨時確有支付進項稅額之事實，且開立統一發票之營造廠商亦依法報繳營業稅，然該未依規定取得之憑證，其進項稅額仍不得申報扣抵銷項稅額。」

上述決議及判決見解，似認為營業稅法因為確保稅收及稽徵效率的考量，而強調外觀形式，因此採取法定的證據方法，要求費用支出之認定，必須具備法定的證據方法，例如取得統一發票，否則即屬未依規定取得進項憑證，其進項稅額不准扣抵（營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款）。此種稅法的解釋方式僅注重法律形式（發票憑證）外觀，而忽略營業稅法採取加值稅規定的實質經濟意義，似乎傾向於形式的表見課稅方式，而未採取實質課稅原則。

(2)制度之緩和：個別案件正義機制之導入

德國實務上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⁴¹。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 33 頁】

德國學說上也有採取上述實體法的要件說者，認為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⁴²）。

40 同說，最高行政法院 94 年度判字第 2061 號判決認為：「因持有未依規定取得之憑證而申報進項稅額扣抵者，將產生虛減銷項稅額及應納稅額，通常亦發生稅款短漏之結果，其與虛報進項稅額處罰要件之漏稅事實之效果相同。是依該條文所生之補稅概念，應係使扣抵之事實回復至不得扣抵之原狀，其性質應類似於『回復原狀』之本質，否則，不得扣抵之目的，即不存在。故營業稅法第 19 條規定，購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者，不得扣抵銷項稅額。觀其『反面解釋』，倘持憑扣抵者，應追繳其已抵扣之稅額。故該條文之規定實難以認為僅係『訓示規定』，自應視其為『禁止規定』與『效果規定』。」

41 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。

42 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）。

但德國學說及實務見解均認為，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）⁴³。

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⁴⁴。於此情形，應導入期待可能性之嚴格的標準（例如營業人是否已經盡到一般商人之注意，而仍無法認識憑證記載錯誤）。又如基於在個別案件特殊情況之信賴保護原則，可准予適用以妥當性理由專案減免稅捐債務之規定（例如營業人善意信賴其進項稅額，而已經採取合理所要求之一切手段，以確信憑證記載之正確性）⁴⁵。同時，納稅人也應當負有義務協助查明盡可能完整的事實。而在作成專案減免稅捐債務的範圍內，也可以進行推計課稅⁴⁶。亦即，得推估計算可扣抵之進項稅額⁴⁷。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 34 頁】

2、程序要件說：應導入推計課稅

在營業人進貨未取得進貨憑證的情形，可否以推計課稅方法推估承認其進項稅額，不無爭議。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⁴⁸。然而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 項第 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⁴⁹，按照同業利潤標準推估其進貨成本，進而推計其進項稅額（推計之進貨成本 $\times 1.05 \times 5\%$ = 推計之進項稅額），作為銷項稅額之減除項目，以正確算出「應納稅額」或「所漏稅額」。此一情形尤其適用於：(1) 因為不可歸責的事由導致帳證滅失的情形，或(2) 如不承認進項稅額之推計扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果的情形。

否則，如上游階段漏開發票逃漏稅，下游階段因此未取得進貨發票，在此情形前手應被補徵營業稅，後手如又不准就進貨部分扣抵進項稅額時，則將造成重複課稅，國家將獲得不當重複課稅之利益，違反量能課稅之公平負擔原則。且前手逃漏稅乃涉及是否應對其補稅處罰問題，不宜要求後手對於前手之應納稅捐也應連帶被補稅及處罰。

例如某乙營業人向某甲營業人進貨 80 元，銷售 100 元，其加值 20 元，該階段乙營

43 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。

44 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（註 13），616-622 頁）。

45 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）。

46 Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 1997, §15 Rn.17.

47 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。

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

49 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分原則（陳清秀，稅法總論（註 13），571 頁；Tipke/Kruse, AO, §162 Tz. 3a）。

業人應負擔之加值型營業稅 1 元（20 元×【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 35 頁】5%=1 元）⁵⁰。如因為進貨未曾向某甲取得發票而不准予其扣除進貨部分之進項稅額時，則乙營業人應負擔之營業稅為 5 元（100 元×5%=5 元）。於此情形，等於乙營業人代替前手某甲營業人負擔其進貨之營業稅 4 元。如前後手（甲乙）逃漏開發票均採取上述 87 年 7 月份行政法院決議觀點，則前手甲應補稅 4 元（80 元×5%=4 元），後手乙應補稅 5 元，合計補稅 9 元，超過稽徵機關在營業人正常交易並誠實報稅時，所得以課徵加值稅總金額 5 元（100 元×5%=5 元）。足見如不准予扣抵進項稅額，則實質上變相採取早期的「總營業額的課稅方式」，而非加值型課稅原則。其發生經濟上重複課稅，可能導致國家不當得利⁵¹，並過度加重人民稅捐負擔，有違反比例原則，應甚為明顯。

在「未依規定申請營業登記而營業」之案件，實務上台北高等行政法院 92 年度訴字第 635 號判決也認為：「營業稅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』。因而，同法第四十三條第一項第三款所謂『主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其應納稅額』，於查獲『未依規定申請營業登記而營業』之案件，應以依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，為其應納營業稅額，方符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。⁵²」似亦承認進項稅【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 36 頁】額之推計，值得肯定。

3、折衷說：本稅與罰鍰分開處理

有採取折衷說，對於本稅部分，嚴格依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，進貨如未依規定取得合法憑證，則不得充為扣抵銷項稅額之進項憑證。但在處罰基礎之計算上，有關所漏稅額部分，則准予減除進項稅額。

例如台北高等行政法院 95 年度訴字第 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。」

50 本文為說明上方便，對於加值稅的計算方式，未使用銷項稅額減除進項稅額的計算方法，但二者在計算結果仍然一致。

51 按財政部 83 年 7 月 9 日台財稅字第 831601371 號函：「（二）取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件……2. 有進貨事實者……（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。」足見財政部也自認如果前手已經繳納稅款，則整體稅收並無逃漏稅問題，故如再對於後手追補稅款，即發生經濟上重複課稅。

52 本件判決法官為姜素娥、陳國成、吳東都三位。可惜本件判決被最高行政法院 94 年度判字第 849 號判決推翻。

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。」⁵³【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 37 頁】

四、結論

我國營業稅為「加值型」營業稅，有關納稅義務之發生及金額，應依營業稅法第 15 條第 1 項規定決定之。同法施行細則第 29 條關於進項稅額未於當期申報者，得延後申報之規定，僅係為徵納雙方簡化稽徵程序，提升效率而設，並不得變更實體法納稅義務規定，以免影響納稅人權益。

有關營業稅所漏稅額之計算，應回歸母法第 15 條規定，納稅義務人之當期進項稅額未於當期申報者，仍應准予在稽徵機關在進行調查時嗣後補報，以便「正確」計算「客觀」的所漏稅額。現行實務見解不准嗣後補報扣抵進項稅額之作法，將虛增納稅人之當期「客觀應納稅額」，且實質上變成僅以當期「銷項稅額」作為所漏稅額，進行處罰計算基礎，不符「加值型」之制度精神，有違實質課稅原則與量能課稅原則，建議應予變更，以符租稅法律主義，並維稅捐正義。

在釋字第 660 號解釋未變更之前，宜採限縮解釋其適用範圍，對於下列特殊類型，基於憲法上比例原則以及量能課稅原則，仍應准予進項稅額之扣抵或推計課稅方式推估進項稅額並准予扣抵：

(1)因為不可歸責的事由導致帳證滅失的情形，或

(2)如不承認進項稅額之推計扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果的情形（倘若不准扣抵進項稅額，將與加值稅之意義及目的顯然不相符合，變成變相的總額型營業稅）。例如未辦營業登記而營業，因此完全未依據規定取得進項憑證的情形，以及在借牌營業等情形，基於實質課稅原則，將稅捐客體之歸屬完全變更為第三人的情形，其銷售收入及進貨支出應同時一併變更其歸屬，如不承認進項稅額之扣抵，即將產生顯失公平之嚴苛結果的【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 38 頁】情形。例如台北高等行政法院 92 年度訴字第 635 號判決以及最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決即採此見解，值得參考。

為避免爭議，建議財政部應對於營業稅法施行細則關於所漏稅額之計算，也配合修

53 本件判決將前手有無繳納稅款，作為營業人進項稅額可否減除之條件，似要求營業人對於前手之營業稅負擔連帶責任，似有未妥。蓋依此見解，營業稅之發生及其金額大小，將取決於第三人有無納稅，而非取決於稅捐客體之營業人之銷售行為階段之增值有無，此與課稅要件法定主義並不符合。

正，俾資明確。【東吳公法論叢第 4 期，2011 年 7 月，第 39 頁】

