

立法院議案關係文書

(中華民國41年9月起編號)
中華民國99年4月21日印發

院總第271號 委員提案第9670號

案由：本院委員黃義交、陳淑慧、陳秀卿、簡肇棟、羅淑蕾等27人，對於現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條「稽徵機關得依照查得資料，核定其銷售額及應納營業稅額」，乃就主管稽徵機關查得違章，核定營業人應納稅額之情形，而未明文規定主管稽徵機關亦應職權調查、審酌營業人合法取得之進項稅額，以致主管稽徵機關計算應納稅額及漏稅額計算，往往只就營業人遭核定之銷售額為之。此形同在國家營業稅收並無減損之下，仍變相加重營業人之稅負與罰鍰，顯與加值型營業稅僅就各階段營業增值課稅之立法原則，並與有漏稅始有處罰之法治國精神有違。據此，本席等特提出「加值型及非加值型營業稅法第四十三條」修正草案，明定主管稽徵機關就營業人當時是否有合法取得之進項稅額憑證之事實，負有一併職權調查之權責，是否有當，敬請公決。

說明：

- 一、按我國營業稅自民國七十四年起，改採以多階段加值型營業稅為主，非加值型營業稅為輔之稅制。查多階段加值型營業稅之立法精神，係採透過稅額轉嫁機制，由最終消費者實際負擔稅負，稽徵程序上則是課予各階段營業人僅就該階段營業增值，負擔代為繳納營業稅之義務，應納稅額計算乃以營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額之餘額，為當期應納稅額或溢付營業稅額（現行加值型及非加值型營業稅法第十五條參照），故營業人合法取得之進項稅額憑證，既為稅法所定應納稅額計算之基礎，主管稽徵機關本有職權調查、審酌之義務甚明。現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條關於「稽徵機關依查得資料核定應納營業稅額」，規定營業人倘有逾期未申報銷售額、帳證不實、未辦營業登記即營業、短漏報銷售額、短開銷售額或未使用統一發票等情形，主管稽徵機關「應就查得之資料，核

立法院第7屆第5會期第10次會議議案關係文書

定其銷售額及應納稅額並補徵之」，惟所謂「應就查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之」之規定字句，無論就法令解釋、適用，抑或稽徵實務操作上，易引人誤會，誤認當主管稽徵機關查獲營業人有怠於辦理營業登記或短漏報銷售額之情事者，應當逕以查得之銷售額乘以稅率（即百分之五），直接得出應納稅額並所漏稅額，營業人此時即便提出合法取得之進項稅額憑證（即購進供銷售之貨物、勞務之統一發票），主管稽徵機關既無庸職權調查其真偽，營業人也不得於該次稅額核定時，據以主張扣抵應納稅額。然查，現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條關於「主管稽徵機關應就查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之」之規定，毋寧係承襲自修正前「多階段總額型營業稅制」之舊規定，即舊營業稅法第二十三條：「主管稽徵機關應就查得之資料，核定其營業額及計徵營業稅」（參見立法院公報，第七十四卷，第八十一期，院會記錄，第九十～九十一頁），立法當時未按照加值型營業稅進、銷項稅額互抵之精神，明定主管稽徵機關核定應納稅額之際，亦應審酌營業人合法取得之進項稅額憑證，據以核定銷項、進項稅額，已有闕漏，更使得營業人就實際上並未逃漏之營業稅負，必須負擔繳納義務，並遭裁處數倍罰鍰之極不合理、公平現象（參見說明二之例），不惟有違司法院大法官釋字第三三七號「有逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰」之疑義，更衍生諸多無益訟源。為符合多階段加值型營業稅之制度精神，紓減稅捐訟源，並兼顧營業人依法納稅之財產權益，故修正本條規定，明定主管稽徵機關依照查得之資料核課時，仍應就營業人當時是否有合法取得之進項稅額憑證之事實，一併職權調查，以為銷項稅額、進項稅額及應納稅額之核定。

二、茲以一例，說明現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條規定之闕漏，造成營業人在營業稅負與罰鍰計算上極度不合理之情形。

假設甲營業人自九十八年一月起，未辦理營業登記，即開始對外銷售貨物，主管稽徵機關於九十八年五月因檢舉查獲，核定甲一至五月有銷售貨物共計一百萬元，應納稅額五萬元，並按應納稅額，依加值型及非加值型營業稅法第五十一條裁處三倍之漏稅罰鍰。甲也提出其從供應商進貨，所取得之統一發票合計八十四萬元（含稅額四萬元），主張自應納稅額扣抵之。以下分別以加值型營業稅進、銷互抵制之精神，以及現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條之規定文義，計算甲營業人應納稅額與罰鍰金額：

●甲營業人之銷售額 100 萬元；銷項稅額 5 萬元（100 萬元×5%）

●甲之營業人進貨額 80 萬元；進項稅額 4 萬元（80 萬元×5%）

(一)如果依照加值型營業稅進、銷互抵制之精神計算：

●應納稅額=1 萬元（銷項稅額 5 萬元—進項稅額 4 萬元）

●漏稅罰鍰=3 萬元（應納稅額 1 萬元×3 倍）

立法院第 7 屆第 5 會期第 10 次會議議案關係文書

●應納稅額與罰鍰總計 4 萬元。

(二)如果依照現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條之規定文義計算，即依法取得之進項稅額憑證，因未先申報，當次不得扣抵：

●查獲當時應納稅額=5 萬元（即以核定銷售額×5%）

●漏稅罰鍰=15 萬元（應納稅額 5 萬元×3 倍）

●應納稅額與罰鍰總計 20 萬元。

●甲營業人該次有 4 萬元進項稅額無法扣抵，僅得延至嗣後扣抵，故甲營業人實際應納稅額仍然是 1 萬元（當次應納稅額 5 萬元—該次無法扣抵但延至次期扣抵之進項稅額 4 萬元），惟應納稅額與罰鍰加總仍是 16 萬元（20 萬元-4 萬元），遠超過依照加值型營業稅進、銷互抵制之精神計算之 4 萬元，達四倍之譜。

三、按九十八年五月二十二日司法院大法官釋字第六六 0 號雖就財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四函釋，關於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之部分，釋示其並未抵觸營業稅自動申報制，最高行政法院九十六年度判字第一四〇三號判例亦秉持相同意旨。惟查，上開裁判見解僅著眼於申報扣抵制之手續，今為避免徵納無益訟爭，且為貫徹加值型營業稅進、銷互抵制之建制精神，以及司法院大法官釋字第三三七號有漏稅始應裁罰之基本原則，仍有透過立法方式，修正現行加值型及非加值型營業稅法第四十三條規定之必要。

提案人：黃義交	陳淑慧	陳秀卿	簡肇棟	羅淑蕾
連署人：黃昭順	呂學樟	李復興	林滄敏	李鴻鈞
盧秀燕	徐少萍	江玲君	劉盛良	張嘉郡
朱鳳芝	丁守中	吳清池	周守訓	盧嘉辰
簡東明	林德福	鍾紹和	紀國棟	洪秀柱
侯彩鳳	蔣孝嚴			

加值型及非加值型營業稅法第四十三條條文修正草案對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
<p>第四十三條 營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，<u>核定其銷項稅額、進項稅額及應納稅額並補徵之</u>：</p> <p>一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。</p> <p>二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。</p> <p>三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。</p> <p>四、短報、漏報銷售額者。</p> <p>五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。</p> <p>六、經核定應使用統一發票而不使用者。</p> <p>營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，<u>核定其銷項稅額、進項稅額及應納稅額並補徵之</u>。</p>	<p>第四十三條 營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，<u>核定其銷售額及應納稅額並補徵之</u>：</p> <p>一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。</p> <p>二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。</p> <p>三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。</p> <p>四、短報、漏報銷售額者。</p> <p>五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。</p> <p>六、經核定應使用統一發票而不使用者。</p> <p>營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，<u>核定其銷售額或應納稅額並補徵之</u>。</p>	<p>一、配合法制用語，左列改下列。</p> <p>二、依加值型營業稅建制之基本精神，營業人合法取得之進項稅額憑證，既為稅法明定為加值型營業稅額計算之基礎，主管稽徵機關本應依職權調查進項憑證之真偽後，併計入應納稅額之義務。然現行條文僅規定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並補徵之，易引人誤會主管稽徵機關應逕按銷售額直接核定應納稅額，擲營業人合法取得之進項稅額憑證不顧，以致營業人往往須就實際上並未逃漏之營業稅負，負擔繳納義務，並遭裁處數倍罰鍰之極不合理、公平現象。為符合加值型營業稅及有漏稅使應裁罰之法理，即有必要將現行條文關於「核定其銷售額」之規定，修正為「核定其銷項稅額及進項稅額」。</p> <p>三、第二項規定營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關得參照同業情形與有關資料核定，前項所列六款情形類似，乃為一致之修正規定。</p>