

解釋字號：司法院 97.05.09 釋字第 642 號

解釋日期：民國 97 年 05 月 09 日

解釋文：稅捐稽徵法第四十四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，處百分之五罰鍰。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，與憲法第二十三條比例原則及第十五條保護人民財產權之意旨尚無牴觸。

財政部中華民國八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函示，營利事業未依法保存憑證，須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，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得免除相關處罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公布之日起，應不予援用。

理由書：稅捐稽徵法第四十四條規定：「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，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，處百分之五罰鍰。」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，以實現憲法第十九條之意旨（本院釋字第二五二號解釋參照），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十一條所規定之義務。依憲法第十五條保障人民財產權及第二十三條比例原則之意旨，如營利事業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，即已符合上開立法目的，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，上開稅捐稽徵法第四十四條規定，就有關違反保存憑證義務之行為處以罰鍰，與憲法第十五條及第二十三條之意旨尚無牴觸。

財政部八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函示，營利事業未依法保存憑證，須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，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得依同法第四十八條之一規定免除相關處罰，此一函釋未顧及營利事業帳簿記載明確，且不涉及逃漏稅捐，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，應不在同法第四十四條規定處罰範圍之內，上開函釋概以未經檢舉或調查前即取得與原應保存

憑證相當之證明者，始予以免罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公布之日起，應不予援用。

大法官會議主席 大法官 賴英照
大法官 謝在全
徐璧湖
彭鳳至
林子儀
許宗力
林錫堯
池啟明
李震山
蔡清遊

不同意見書

大法官 許玉秀

依據本院大法官至今類似或近似的解釋，不管是依據釋字第六一六號解釋所揭示的合理最高處罰上限及考量情節輕重的處罰相當原則，或者依據釋字第六四一號解釋的責罰相當原則，本號解釋都應該光明正大地作成適用通案的規範違憲宣告，而不是只為個案尋求救濟途徑，採用偽裝合憲其實違憲的合憲限縮解釋。尤其當釋字第六四一號解釋的系爭規定，計算處罰的依據與規範目的具有合理關聯，僅僅因為採單一標準，不能滿足責罰相當原則的要求，即已遭宣告違憲，本件聲請解釋的稅捐稽徵法第四十四條規定（以下簡稱系爭規定），依所認定的憑證記載金額作為處罰的計算基礎，與規範目的部分欠缺合理關聯，豈有不能宣告違憲之理？除此之外，八股文箝制思想、封鎖創造力、阻礙文明進化的歷史，記憶猶新。本院大法官至今慣行的解釋八股文，有利於掩飾論述上的謬誤，不利於掃除思考上的盲點，更是增加議事負擔，耗費釋憲資源的元凶，欲提升釋憲效能，應該儘快拋棄解釋八股文的桎梏。本席故而提出不同意見書，並試擬不同於傳統解釋格式的解釋文暨解釋理由書，說明理由如下。

壹、解釋文及解釋理由書

解釋文

稅捐稽徵法第四十四條規定違反依法規定之取得、給與及保存憑證義務者，依查明認定之總額百分之五處以罰鍰，與憲法第二十三條比例原則之意旨未盡相符，違反憲法第十五條對人民財產權之保障，應於本解釋公布日起六個月內修正之，逾期未修正，失其效力。

解釋理由書

一、聲請案由：違憲疑義產生的過程

聲請人於民國九十四年四月間遭財政部臺灣省北區國稅局新竹縣分局查獲，未依規定保存八十九年五月至十月間的會計憑證，經查明認定的金額合計為新臺幣（以下省略）五億四千六百八十五萬九千七百零三元。上開稅捐主管機關以聲請人違反稅捐稽徵法第十一條（註一）及稅捐稽徵機關管理事業會計帳簿憑證辦法第二十七條規定（註二），依稅捐稽徵法第四十四條規定，處以二千七百三十四萬二千九百八十五元的罰鍰。聲請人不服，申請復查，並於復查時提示經買受人（註三）簽章證明的發票收執聯供審核，未獲採證變更處罰，聲請人續向財政部提起訴願，遭財政部根據稅捐稽徵法第四十四條及財政部八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函，作成駁回的決定，聲請人遂提起行政訴訟，經臺北高等行政法院九十六年十月三十一日以九十六年度訴字第一三四四號判決敗訴，上訴至最高行政法院，經最高行政法院九十七年二月二十七日以九十七年度裁字第一六三三號裁定認為聲請人未具體指摘原判決如何違背法令，以上訴不合法駁回上訴確定。

聲請人因而主張最高行政法院九十七年度裁字第一六三三號裁定及臺北高等行政法院九十六年度訴字第一三四四號判決，所適用的稅捐稽徵法第四十四條及財政部八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函，有牴觸憲法第十五條及第二十三條疑義，聲請解釋。

二、聲請人所主張的違憲理由

（一）違反比例原則

聲請人主張，稅捐稽徵法第四十四條規定：「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，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，處百分之五罰鍰。」係對納稅義務人未依規定履行保存憑證義務的行為罰，但在納稅義務人未保存憑證僅占少數、又已提出經買受人簽章證明的發票收執聯，且完全沒有逃漏稅的情形，仍須依據該條規定，一律按稽徵機關所認定的總額處以固定比例的罰鍰，又無合理最高額上限規定，依據釋字第六一六號解釋意旨，顯已逾越必要程度，有違憲法第二十三條的比例原則，而與憲法第十五條保障人民財產權意旨不符。

（二）違反法律保留原則

- 1、財政部八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函示（以下簡稱系爭函示）依據稅捐稽徵法第四十八條之一規定，認為營利事業未依法保存憑證，須在未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定的調查人員進行調查

之前，取得與原應保存憑證相當的證明，始得依稅捐稽徵法第四十八條之一規定免除相關處罰。但是依據稅捐稽徵法第四十八條之一規定的文義及立法理由，該條規定在於鼓勵納稅義務人自動補報及補繳稅款，所以是針對「漏稅罰」設定的免罰條款，以有漏稅的事實為前提。如果並未有逃漏稅的事實，僅僅是單純違反稅捐稽徵法第四十四條所規定的取得、給與、保存憑證義務，沒有適用稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定的餘地，因此該條規定所設定「須在檢舉或調查前履行協力義務」的條件，自不得適用於本件聲請個案。

- 2、依所得稅法第八十條第五項規定，所授權訂定的營利事業所得稅查核準則第十四條但書明定，如果取得買受人簽章證明與原應保存憑證相符的影本，免予依據稅捐稽徵法第四十四條規定處罰，並准予認定。該規定並未限制取得與原應保存憑證相當證明的時間，財政部函示逕自認為必須於「未經檢舉及調查前」即已自動取得證明始可免予處罰，顯然增加法律所無的限制，而與法律保留原則及憲法保障人民財產權意旨有違。

三、聲請個案所揭露的違憲疑義為何？

（一）漏稅者免罰，未漏稅者重罰？

根據稅捐稽徵法第四十八條之一規定，縱使有漏報稅額，在未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定的調查人員進行調查之前，如果補報並補繳所漏稅款，除了免除漏稅罰之外，其他同法第四十一條至第四十五條規定的處罰一律免除，包括逃漏稅的刑罰、系爭規定的罰鍰以及未設置帳簿、未依規定記載、未依規定保存帳簿應受的罰鍰。反觀聲請個案固然未涉及逃漏稅，沒有補報和補繳漏稅款的問題，但是因為提出與憑證相當的證明，不是在稅務主管機關開始調查之前，而是在不服處罰決定而聲請復查時，即不能免除系爭規定的處罰。相較之下，似乎自始未漏稅的情形，比起漏稅而在稽核機關未發覺之前補繳的情形，受到較不利的對待。

（二）系爭規定所規範者為據實報稅的證明義務

究竟是否應取得未取得、應給與未給與或應保存未保存，端視能否向稅務機關提出以為斷。要求保存憑證的意義，在於保存可以證明取得和給與，取得和給與在於證明所陳報的收支屬實，所以系爭規定的取得、給與及保存憑證義務，屬於證明據實報稅的義務。因為是證明據實報稅的義務，所以提出原始憑證或與原始憑證相當的證明，均可認為已履行系爭規定所要求的義務，否則在未保存憑證的情形，如果提出的不是原始憑證，而是與原始憑證相當的證明，正好證明沒有保存憑證，依照法條文義，豈不是仍然應該加以處罰？

（三）履行據實報稅證明義務的期限應有差別？

依照聲請意旨，稅捐稽徵法第四十八條之一的免罰規定，似乎應該理解為：在有漏報、漏繳稅款的情形，如要免除處罰，一定要在未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定的調查人員進行調查之前，補繳稅款並證明沒有違反系爭規定所要求的行為義務；在自始沒有漏報、漏繳稅款的情形，則免罰條件不應該如此嚴苛，在經檢舉、經稽徵機關或財政部指定的調查人員開始調查之後，方才履行有據實報稅的證明義務亦可。依照財政部函示的主張，則系爭規定及同法第四十八條之一應如此理解：經檢舉、經稽徵機關或財政部指定的調查人員開始調查之時，如果已經沒有漏繳稅款的情形，即屬沒有應受處罰的逃漏稅行為；證明有據實報稅的義務，也應該在稽徵機關或財政部指定的調查人員開始調查之前履行，如果在經檢舉、經稽徵機關或財政部指定的調查人員開始調查之後，方才履行有據實報稅的證明義務，也已經違反該證明義務。因為有沒有違反租稅法上的協力義務，應該在申報稅捐程序完成時已告確定，稅捐稽徵法第四十八條之一所給與的免罰期限，是因應稅捐實務需要、兼顧人民的便利，給與違反義務行為人補正的機會。

（四）系爭規定的目的為何？

聲請人的主張與財政部函示可以有一個共同的理解基礎：系爭規定的規範目的在於防免逃漏稅，換言之，系爭規定是逃漏稅處罰規定的危險犯構成要件。依照聲請人的主張，既然終於可以提出原始憑證或與原始憑證相當的證明，表示沒有逃漏稅，亦即沒有實害，沒有實害發生，表示未履行據實報稅的證明義務，對逃漏稅而言並無危險，也就是並沒有危險行為存在，既然危險行為不存在，即無處罰的必要。如果提不出原始憑證或與原始憑證相當的證明，則無從證明是否確實未逃漏稅，縱使不能證明確有逃漏稅，也不能排除有逃漏稅的可能，換言之，沒有履行據實報稅的證明義務，始終是一個有逃漏稅的危險行為，即不能不處罰。

依照財政部函示，在未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定的調查人員進行調查之前，補繳、補報漏稅額，可以使用相同的原理加以解釋，因為有逃漏稅風險的行為已遭排除，既沒有危險也沒有逃漏稅的實害存在，當然沒有處罰的必要。如果在調查開始時，依行政程序法第一百零二條規定給予納稅義務人陳述意見的機會之後，已認定有逃漏稅行為，則同時證明未履行據實報稅證明義務的危險行為的確存在、也實現了危險，自然符合處罰的規定。不過，既然已經發生實害，處罰實害犯，即已經將危險犯包括處罰，為避免雙重處罰，財政部八十五年四月二十六日台財稅字第八五一九〇三二一三號函說明二、（二

）營業人觸犯營業稅法第五十一條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第四十四條規定，參照行政法院八十四年九月二十日九月份第二次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰（註四）。

但是當稽核機關已經開始調查，而依行政程序法第一百零二條規定給予義務人陳述意見的機會之後，義務人方才補行據實報稅證明義務，因而證實並沒有逃漏稅捐，換言之，之前未履行的據實報稅證明義務並沒有導致逃漏稅捐的危險，如果仍然遭受處罰，即不能從防免逃漏稅捐的規範目的予以解釋，可以提供的解釋基礎，應該是已經耗費稅捐稽核成本，也就是系爭規定的立法目的，應該還包括節制稅捐稽核成本。

聲請人主張系爭規定不問逃漏稅捐與否都適用，為行為罰的規定，這種主張卻不能支持無逃漏稅捐但有違反據實報稅證明義務，應該享有免罰條件，反而支持財政部函示的處罰決定。

四、檢驗系爭規定的目的與手段

（一）系爭規定有雙重目的

那麼系爭規定應該只有防免逃漏稅的規範目的嗎？單純以降低稅捐稽核成本或防免逃漏稅的目的，都不能完全解釋系爭規定的規範目的，立法者自始賦予系爭規定雙重目的。

釋字第二五二號解釋所謂「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，乃實現憲法第十九條意旨所必要。」只是描述中間目的，以這個中間目的為手段，終局的目的自然是防免逃漏稅。至於課予人民取得、給與及保存憑證的租稅協力義務，促成稅捐稽核迅速翔實，自然能有效降低稽核成本、減輕稽核負擔。系爭規定固然能同時滿足上述兩種目的，但如果中間目的包含在終局目的當中，中間目的應該不影響系爭規定的適用效果，系爭規定的適用效果應該全然決定於終局目的。本件聲請所顯示的適用效果則不是如此。

系爭規定處罰違反據實報稅證明義務，是根據稽核機關所認定的憑證記載金額的百分之五，計算應科處的罰鍰。因為與營業稅的計算標準相同，系爭規定的處罰，有時高於逃漏稅捐的處罰。例如當營業稅的稅率比較低的情形，可以金融業依據特種稅額計算為例，則因營業稅稅額比較少，如違反據實報稅證明義務且有逃漏稅，而從一重處罰，必定適用系爭規定處罰；又如有稅務違章案件減免處罰標準第十五條第二項第二款情形時，漏稅額處罰較低時，如同時違反系爭規定，亦必定依系爭規定處罰。如此一來，逃漏稅捐的實害犯，比起系爭規定的危險犯，顯然處罰較輕。對危險犯的處罰，如何可以比實害犯重？

如果系爭規定的處罰縱使較重，也是合理，理由只能是因為系爭規定承擔多重目的。

（二）目的與手段關聯性

從防免逃漏稅捐的規範目的而言，因為營業稅的稅額，是以銷售額，也就是憑證的記載金額為計算基礎，而逃漏稅的處罰，又以營業稅額作為計算基礎，因此系爭規定的罰鍰計算基礎，與規範目的具有合理的關聯性。如果系爭規定除了防免逃漏稅的義務之外，還有節制稅務稽核成本的目的，則以所認定的憑證記載金額作為罰鍰計算基礎，與規範目的即欠缺合理的關聯。因為不管憑證記載金額多或少，稽核成本縱使不是完全相同，也不會與金額的多寡有必然的關聯，對一張二千元金額的憑證，稽核成本不可能只有一百元，對一張二十萬元金額的憑證，所耗費的稽核成本也不至於有一百萬元。

（三）系爭規定的違憲理由

1、憲法不禁止規範具有多重目的

目的與手段經常彼此具有因果關聯的邏輯關係，一個手段可以是另一個手段的目的，一個目的可以是另一個目的的手段，因此一個規定兼具兩種以上的多重目的，實屬邏輯上的常態，具有多重目的的規範，經常能提高規範的效能，也可以防免立法漏洞，憲法不會禁止規範有多重目的（註五）。但是當一個規範具有多重目的時，容易與其他規範發生重疊，此所以需要競合理論解決規範的適用問題，以避免過度評價。但是競合理論必須在各該規範本身沒有過度評價時，方能發揮效能，如果各該規範本身均已有過度評價的情形，競合理論並不能治癒此種不符合比例原則的瑕疵。為避免過度評價，各該具有多重目的的規範，自然必須特別謹慎選擇手段。

2、多重規範目的的手段選擇：目的關聯與禁止過度原則

具有多重目的的規範，如果依據其中一個目的選擇手段，也必須注意是否因此與另一個目的欠缺合理關聯。系爭規定所選擇實現立法目的的手段，顯然與防免逃漏稅有合理關聯，但與節制稅捐稽核成本的目的並無合理關聯。除此之外，具有多重立法目的的規範，容易為了滿足多種立法目的，而採取逾越必要程度的手段，產生過度禁止的瑕疵。

系爭規定作為一個防免逃漏稅的危險犯構成要件，計算處罰的基礎與處罰逃漏稅的計算基礎完全相同，也就是危險犯的處罰與實害犯的處罰完全相同，即可能發生對於單純危險犯處罰過重而違反禁止過度評價原則的情形。雖然依據加值型及非加值型營業稅法第五十一條的規定，漏稅罰至少一倍，因而漏稅罰可能比系爭規定的處罰高，但在同時有漏稅罰而處罰一倍時，依

據系爭規定，罰鍰金額已可能微量超越漏稅罰（註六），而在沒有漏稅罰的情形，也就是違反據實報稅證明義務不具有逃漏稅的危險時，一如本件聲請個案，違反義務的行為人竟必須承受與逃漏稅捐相同的處罰。

另有一例，可以說明系爭規定的處罰計算基礎，是導致處罰過度的根源。依據稅捐稽徵法第四十五條規定（註七），對於依規定應設置帳簿而不設置、不依規定記載、不依規定保存帳簿等違反義務行為的處罰，有三種上限規定，分別為七千五百元、一萬五千元及六萬元罰鍰，就防免逃漏稅義務而言，帳簿的設置、記載和保存，比憑證的取得、給與及保存重要得多，欠缺憑證時，之所以能有認定的總額據以計算罰鍰，帳冊資料是關鍵證據，然而違反帳簿設置、記載、保存義務所受的處罰，就上開三種處罰上限而言，憑證金額在十五萬元、三十萬元及一百二十萬元以上的情形，比違反取得、給與、保存憑證義務的處罰要輕得多。

上述比較觀察可以得知，系爭規定的違憲關鍵，顯然在於計算基礎有抵觸過度禁止原則之處，而與比例原則有違。

3、系爭規定的手段選擇

欲選擇與節制稽徵成本的目的有合理關聯的手段，稅務法規當中有許多立法例（註八）可遵循。如果欲同時兼顧與防免逃漏稅的目的有合理關聯，且不致違反過度禁止原則，假設規定為處以逃漏稅額的百分之五，也必然比現行規定更符合危險犯的立法目的。縱使因為可能不容易選擇同時與兩種立法目的具有合理關聯的手段，而藉由逃漏稅額的額度，作為計算基礎，都還可以為比例原則所容忍。

針對具有多重立法目的的規範，立法者在選擇手段時，不應該有所偏廢，此所以稅法規範中不乏以定額或設置上下限罰鍰金額的處罰手段。相較之下，系爭規定的立法者，確因思慮不週而導致系爭規定於適用上產生違憲瑕疵。由於系爭規定違反比例原則，對於人民造成過度的處罰，侵害人民財產權，因此同時與憲法第二十三條及第十五條規定不符。

4、時間點的設定不是問題

稅捐稽徵法第四十八條之一對於免罰時間點的設定，不是導致系爭規定違憲的原因，本件聲請個案確屬沒有保存憑證，而且在稅捐稽核機關開始調查而受通知時，並沒有出面行使陳述意見的權利，於復查時方才提出與原始憑證相當的證明，確實有增加稽核機關行政負擔的情形，如果單純處以合理的行為罰，不致違反比例原則。

5、兼顧個案救濟與維繫稅捐稽核憑證制度的定期失效

對於健全稅制、確保稅收，稅捐稽核憑證制度確有必要，至今也確有重大貢獻，如宣告系爭規定立即失效，必然立即影響稅捐稽徵的運作，因此採取定期失效宣告模式，可以兼顧本件聲請個案的救濟與稅捐稽核憑證制度的維護。由於系爭規定的修正，只要變更罰鍰的計算基礎即可，稅法規範中不乏立法例可以選擇，不需要長時間研究，雖然立法院休會在即，六個月修法期限仍屬充裕。

6、法律保留部分不受理

聲請人純粹就營利事業所得稅查核準則第十四條但書規定作表面文義的解讀，而指摘系爭函示違反法律保留，但是聲請人的解讀，明顯違反準則訂定機關的立法原意，訂定機關對於該準則的設定，與稅捐稽徵法第四十八條之一完全相同。縱使欲提出違反法律保留的指摘，必須指摘營利事業所得稅查核準則第十四條但書規定逾越所得稅法第八十條第五項規定的授權。然而此種法律保留的實體論述，必須以營利事業所得稅查核準則第十四條但書規定是系爭裁判所適用的法令為前提，因為據以聲請解釋的終局裁判並未適用該準則規定，故依照司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項規定，法律保留部分應該不予受理解釋。

貳、對多數意見的質疑

多數意見處理本案，宛如普通法院對個案的救濟，必要的憲法論述，完全付諸闕如。對於系爭規定的立法目的，多數意見僅援引釋字第二五二號解釋，但是所謂建立正確課稅憑證制度的目的，和提出憑證的時間點的設定有何關係，解釋理由書甚至未有基本論述。縱使因循解釋入股文的模式，多數意見的論述模式，也不符合解釋入股文的基本要求。

多數意見僅針對本件聲請所涉及的保存憑證部分加以解釋，或者認為不等於同意取得及給與憑證部分沒有違憲疑義，或者認為取得及給與憑證部分尚可容忍，因為違反取得及給與憑證義務的逃漏稅風險較高，違反保存憑證義務的逃漏稅風險較低，但無論如何，都沒有真正切入違憲疑義所在處理本件聲請。

參、結語

本院大法官解釋上的困境，包括程序上的效率以及實體論述上的說服力，本席以為根本原因之一，在於傳統的解釋入股文限制論述可能性，一旦論述可能性受到限制，思考空間也將受到限制，釋憲能力也會不進而退。解釋判決化是本院大法官一直以來的努力方向，這個發展方向，也是提升本院大法官釋憲品質所必要，不需要法律許可，即可立刻實施。在憲法法院的硬體付諸闕如，人事體制十分簡陋的現況之下，改變解釋體例，以提升大法官自己的工作效能，至少本院大

法官能夠立即做到。本意見書的嘗試，希望能儘速促成拋磚引玉的效果。

註一：稅捐稽徵法第 11 條規定：依稅法規定應自他人取得之憑證及給予他人憑證之存根或副本應保存五年。

註二：稅捐稽徵機關管理事業會計帳簿憑證辦法第 27 條：營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。（第一項）前項會計憑證，於當年度營利事業所得稅結算申報經主管稽徵機關調查核定後，除應永久保存或有關未結會計事項者外，得報經主管稽徵機關核准後，以縮影機或電子計算機磁鼓、磁碟、磁片、磁帶、光碟等媒體將會計憑證按序縮影或儲存後依前項規定年限保存，其原始憑證得予銷燬。但主管稽徵機關或財政部指定之調查人員依法進行調查時，如須複印憑證及有關文件，該營利事業應負責免費複印提供。（第二項）

註三：聲請人於聲請書中指稱，買受人包括國工局第一區及第二區工程處、中科院、公路總局等公家機構。

註四：此一決議及函示已有嗣後作成的本院釋字第五〇三號解釋為據。

註五：至於如果所具有的多重目的，彼此互相衝突，固然沒有憲法原則可以禁止，但是違反謬論邏輯，自然也是不能許可。

註六：但因為漏稅罰採四捨五入的計算方式（加值型及非加值型營業稅法第十四條），而系爭規定的處罰沒有此種限制，技術上系爭規定的處罰可能微量超越漏稅罰。

註七：稅捐稽徵法第四十五條：（違反設置帳簿或記載帳簿等義務之處罰）依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新臺幣三千元以上七千五百元以下罰鍰，並應通知限於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處新臺幣七千五百元以上一萬五千元以下罰鍰，並再通知於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，應予停業處分，至依規定設置或記載帳簿時，始予復業。（第一項）依規定應驗印之帳簿，未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者，除通知限期補辦外，處新臺幣一千五百元以上一萬五千元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰至補辦為止。（第二項）不依規定保存帳簿或無正當理由而不將帳簿留置於營業場所者，處新臺幣一萬五千元以上六萬元以下罰鍰。（第三項）

註八：例如，所得稅法第一百零八條第一項，納稅義務人若未依限辦理所得稅結算申報，但已經補辦結算申報者，經稽徵機關調查核定其所得額及應納稅額後，應按核定應納稅額，另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元；同條第二項則規定，納稅義務人逾所得稅之補報期限，仍未辦

理結算申報者，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額後，應按核定應納稅額，另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。另加值型及非加值型營業稅法第四十八條中規定，營業人若未依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。又如菸酒稅法第十七條（滯報、怠報之處罰）產製廠商未依第十二條第一項規定期限申報計算稅額申報書，而已依第十四條規定之補報期限申報繳納菸酒稅及菸品健康福利捐者，按應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額加徵百分之一滯報金，其金額不得超過新臺幣十萬元，最低不得少於新臺幣一萬元。（第一項）產製廠商逾第十四條規定補報期限，仍未辦理申報繳納菸酒稅及菸品健康福利捐者，按主管稽徵機關調查核定之應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額加徵百分之二怠報金，其金額不得超過新臺幣二十萬元，最低不得少於新臺幣二萬元。（第二項）前二項產製廠商無應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額者，滯報金為新臺幣五千元，怠報金為新臺幣一萬元。（第三項）

抄唐○○工廠股份有限公司機械廠釋憲聲請書

主 旨：為最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定，所適用稅捐稽徵法第 44 條暨財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定，發生牴觸憲法第 15 條、第 23 條之疑義，呈請解釋事，請鑒核。

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定，所適用稅捐稽徵法第 44 條規定發生牴觸憲法第 15 條及第 23 條比例原則及財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定發生牴觸憲法第 15 條及第 23 條法律保留原則，依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請解釋憲法事。請求 鈞院解釋稅捐稽徵法第 44 條及財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定，有牴觸憲法而應予宣告無效。

二、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

（一）本案背景事實

緣財政部臺灣省北區國稅局（下稱北區國稅局）以聲請人未依規定保存民國（下同）89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，金額合計新臺幣（下同

) 5 億 4685 萬 9703 元，違反稅捐稽徵法第 11 條及稅捐稽徵機關管理事業會計帳簿憑證辦法第 27 條規定，依稅捐稽徵法第 44 條之規定，科處罰鍰 2734 萬 2985 元。惟查聲請人前係公營事業機構，一向遵奉國家稅法，北區國稅局調查有關 89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，聲請人亦配合調查並檢附非營業人交易之帳載資料，以供查核，並無不法，茲因聲請人機械廠廠址幾經異動變遷，致聲請人一時無法尋獲上開期間之發票存根正本，惟聲請人已向發票上記載之買受人（國工局第一區及第二區工程處、中科院、公路總局）取得上開 89 年 5 月至 89 年 10 月間收執聯之影本可憑，依營利事業所得稅查核準則第 14 條但書規定，本應免予處罰，聲請人依法申請復查，未獲准許，提出訴願時，訴願決定駁回之理由竟引財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋，謂聲明人於復查時始提示買受人簽章證明與所持有之憑證相符之影本供核，依首揭函釋仍應依稅捐稽徵法第 44 條處罰云云。聲請人不服，循序提起行政訴訟。經最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定予以駁回而確定。

（二）本案之疑義與涉及之憲法條文

最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定所適用之稅捐稽徵法第 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，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，處百分之五罰鍰。」未區分納稅義務人違反義務本身情節之輕重，且未有合理處罰上限之規定，顯然有違憲法第 15 條保障人民財產權及第 23 條比例原則等規定，而有牴觸憲法之疑義。而最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定所適用之財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定：「所遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」允許行政機關未依法律規定，自行增加裁罰免責之要件，顯然有違憲法第 15 條保障人民財產權及第 23 條法律保留原則等規定，以及 鈞院歷年來之釋字第 313 號、第 394 號、第 402 號、第 619 號等解釋先例，而有牴觸憲法之疑義。

三、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持立場與見解

（一）稅捐稽徵法第 44 條規定違憲

按 鈞院釋字第 616 號解釋謂：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：『納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算

申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：『營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。』乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」是就納稅義務人違反行為義務而加以制裁之行為罰，自應依據違反義務本身情節之輕重程度為之，且應為合理處罰上限之規定，鈞院釋字第 356 號解釋亦同此意旨。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，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，處百分之五罰鍰。」係對納稅義務人未依規定履行保存憑證義務之行為罰，於納稅義務人所未保存之憑證僅占少數、已再向買受人取得憑證影本且完全未有逃漏稅之情形下，該行為罰仍依稽徵機關認定之總額處固定比例之罰鍰，又無合理最高額之限制，依上開釋字第 616、356 號解釋意旨，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應予宣告違憲而失效。

（二）財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋規定違憲

- 1、按 鈞院釋字第 313、394、402 及 619 號解釋之旨，對於人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律或法律明確授權之命令定之，方符合憲法第 23 條之意旨，而就法律或法律明確授權之法規命令，行政機關常下達「解釋性行政規則」，詮釋界定法律或所授權之命令之若干法律概念，據以具體適用該法規範，由於行政規則的制定欠缺民主正當性基礎，且並非眾所周知的法規，當然不能創設法律所無之要件限制，故 鈞院釋字第 609、566 及 505 號等多號解釋認為，以職權發布解釋性行政規則，如增加法律及所授權之法規命令所無之限制，則與憲法第二十三條法律保留原則牴觸，應不予適用。查營利事業所得稅查核準則係依所得稅法第 80 條第 5 項規定所訂定

，係依法律明確授權之法規命令，該查核準則第 14 條規定：「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。但取得買受人簽章證明與其所持有之憑證相符之影本，或經原出具憑證之營利事業簽章證明與其自留之存根聯相符之影本，或保留自行蓋章證明之扣抵聯影本以及統一發票經核定添印副聯，其副聯已送稽徵機關備查，其經取具該稽徵機關之證明者，免予處罰，並准予認定。」並未限制取得與原應保存憑證相當之證明之時間。而財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋，並非基於法律之授權而發布之法規命令，僅係行政機關就法規適用所為之釋示，故該函釋不能牴觸法律或所授權之法規命令，且不能增加法律所無之限制，然而該函釋卻進一步解釋認為必須於未經檢舉及調查前，已自動履行始可，故該函釋不但牴觸依法律授權所定之授權命令，且增加法律所無之限制，違反憲法第 23 條法律保留原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應予宣告違憲而無效。

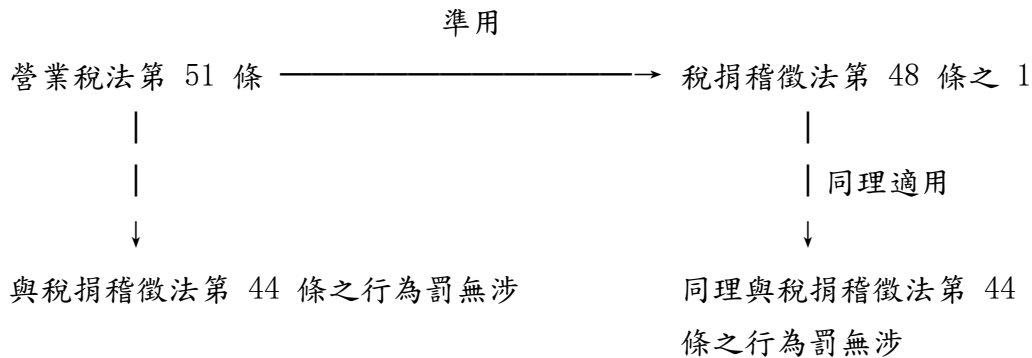
2、稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項係針對「漏稅罰」所為之免罰條款，於「行為罰」並無適用，財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋則係對於「行為罰」所為之函釋，故不得以稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項亦限制必須於未經檢舉及調查前自動履行始可免責，即認上開函釋並未違憲：

- (1) 按稅捐秩序罰可區分為「行為罰」及「漏稅罰」兩種，稅法為掌握納稅義務人，並確實查明課稅事實關係，乃課予稅捐義務人一系列的協力義務，包括稅籍登記義務（例如辦理營利事業登記義務）、帳簿設置登載義務、發票開立取得保存義務、稅捐申報義務以及接受調查備詢等義務，在納稅義務人違反此類行為義務的情形，稅法多規定應科處罰鍰，由於此種處罰，通常並不以發生納稅義務人短漏稅捐之結果為要件，因此被歸類為「行為罰」。反之，如果納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，或違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，而減少核定應納稅額致發生短漏稅捐結果，對於此種違反稅捐秩序的行為，所科處的行政秩序罰（罰鍰），一般即稱之為「漏稅罰」。
- (2) 按稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項雖規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除，其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」然此規定適用之情形應僅限於「納稅義務人有

短漏稅捐」之情形，此從該條之文義及立法理由稱：「納稅義務人如有短報、漏報、逃稅、漏稅之行為，依各稅法及本法規定可能涉及逃漏稅及刑罰之處罰，在未經檢舉或未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前自動補報並補繳所漏稅款，如不免除漏稅及刑事之處罰，納稅義務人將心存僥倖甚至因畏於刑罰之追訴，而隱毀相關帳簿文件，對稅收不但無益，亦增耗稽徵困難及人力，為鼓勵納稅義務人自動補報及補繳稅款，乃規定在未經檢舉或未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，自動補報並補繳所漏稅捐者，規定不但得免除本法第四十一條、第四十三條刑事責任，同亦免除第四十四條、第四十五條處罰，以啟自新…。」等語自明。經查本件聲請人係公營事業機構，一向遵奉國家稅法，北區國稅局調查有關 89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，聲請人亦配合調查並檢附非營業人交易之帳載資料，以供查核，並無不法，而本次被處罰未保存之發票，買受人分別為國工局第一區及第二區工程處、中科院、公路總局，均屬公家機關，斷不可能逃漏稅，且聲請人亦取得上開與原始憑證相同之影本以供原處分機關查核。再者，北區國稅局據以處罰聲請人之主要證據（聲請人之營業人銷售額與稅額申報書、唐○○工廠股份有限公司機械廠 94 年 4 月 19 日唐機軌字第 094RA00057 號函）皆係聲請人所提供，北區國稅局始知聲請人尚有部分憑證未提出，由此更可證聲請人確無短漏稅捐之情事。是本案與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項所規範之情形並不相同，自無該條規定之適用。北區國稅局執此規定而稱聲請人必須於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前提示與原始憑證相當之證明始可免罰，增加法律所無之限制，已屬違法。

- (3) 又最高法院 95 年度判字第 00615 號判決要旨謂：「又『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。』固經財政部以 93 年 1 月 8 日台財稅字第 0000000000 號函釋示在案，惟本函釋乃針對營業稅法第 51 條規範之漏稅罰所為之釋示，核與稅捐稽徵法第 44 條『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，處百分之五罰鍰。』係關於行為罰之規範無涉，故此函釋於依稅捐稽徵法第 44 條規定所為之處分即無從適用。」觀該判決要旨係認定營

營業稅法第 51 條是準用稅捐稽徵法第 48 條之 1，故營業稅法第 51 條與稅捐稽徵法第 44 條之行為罰無涉，依此見解，則稅捐稽徵法第 48 條之 1 基於同樣法理，若單就同法第 44 條違反行為罰之違章案件，亦無適用餘地。



- (4) 參照上開說明可證，稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之規定係針對「漏稅罰」所為之免罰條款，於「行為罰」並無適用，蓋於「漏稅罰」之案件中始有鼓勵納稅義務人於調查人員進行調查前自動補繳所漏稅款以自新之必要，而「行為罰」案件中未必涉及逃漏稅捐情事，自無鼓勵自動補繳所漏稅款以自新之情形。查本件聲請人係因遺失發票存根正本，經北區國稅局依稅捐稽徵法第 44 條規定處以罰鍰，此罰鍰即屬「行為罰」。因聲請人僅係違反保存憑證之行為義務，並無違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，亦未違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，完全沒有短漏稅捐之情事，因而並未被處以「漏稅罰」。稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之規定既僅針對「漏稅罰」，於本件聲請人因違反行為義務僅應被處以「行為罰」之情形自無適用之餘地。
- 3、此外，原處分機關於聲請人提出復查申請時，就是否維持原處分，機關內部曾有不同意見，有主張應撤銷原處分，持該等見解者並認本件金額鉅大，且營利事業所得稅查核準則第 14 條與財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋適用上仍有爭議…，而本件未保存之統一發票存根聯僅 17 張（應係 18 張），按查明認定金額 546859703 元，處 5%罰鍰 27342985 元，似有違比例原則。
- 4、原處分機關於 94 年 3 月 18 日就與本件完全相同之未保存憑證之唐○企業有限公司（以下稱唐○公司）案例，復查結果係採不處罰決定，按行政程序法第 6 條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」此為行政法上之平等原則及差別待遇禁止原則之明文，而本件為同一處分機關就相同案情事件，復查決定兩極，有違上開行政程序法第 6 條所示之平等原

則，亦難昭折服。

四、關係文件之名稱及件數：

附件一：財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋影本乙份。

附件二：財政部臺灣省北區國稅局復查決定書影本乙份。

附件三：財政部訴願決定書影本乙份。

附件四：聲請人行政訴訟辯論意旨狀乙份。

附件五：臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01344 號判決影本乙份。

附件六：聲請人行政訴訟上訴理由狀影本乙份

附件七：最高行政法院 97 年度裁字第 01633 號裁定影本乙份。

此 致

司 法 院

聲請人：唐○○工廠股份有限公司機械廠

代表人：陳○源

代理人：耿淑穎 律師

中 華 民 國 97 年 3 月 19 日

（附件七）

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 01633 號

上 訴 人 唐○○工廠股份有限公司機械廠（設略）

代 表 人 陳 ○ 源（住略）

訴訟代理人 耿 淑 穎 律師

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局（設略）

代 表 人 陳 文 宗（住略）

送達代收人 鍾 ○ 幸

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 10 月 31 日臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1344 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違

背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人提起上訴，係以：營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 14 條規定並未限制取得與原應保存憑證相當證明之時間，而財政部民國 84 年 7 月 26 日臺財稅字第 841637712 號函釋（下稱財政部 84 年函釋），卻進一步解釋認為必須於未經檢舉及調查前，已自動履行始可，其不但牴觸依法律授權所訂之授權命令，且增加法律所無之限制；況在法律保留原則下，行政行為不能以消極不牴觸法律為已足，必須有法律之明文依據，故不能僅以不牴觸稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定，即得認上開財政部 84 年函釋，未違反法律保留原則；且營業人銷售貨物或勞務，未依規定保存或遺失原始憑證，應不在稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用範圍，又本件被處罰未保存之發票，買受人均屬公家機關，不可能逃漏稅，上訴人亦已取得與原始憑證相同之影本以供被上訴人查核，被上訴人據以處罰上訴人之主要證據皆係上訴人所提供，本件與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項所規範之情形並不相同，應無該條規定之適用；又與本件案情完全相同未保存憑證之唐○企業有限公司（下稱唐○公司），其復查結果係採不處罰決定，被上訴人就相同案情事件，卻有不同之結果，顯違平等原則，原審認其與平等原則無涉，原判決有違背法令等語，為其理由。本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，雖以該判決違背法令為理由，惟查上訴人在原審之各項主張如何不足採，原判決均已詳為論斷，並無不合。核其上訴理由狀所載內容，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，及依職權裁量所論斷：按營業人銷售貨物或勞務，如未依規定保存或遺失其開立予買受人之統一發票存根聯，而未取得買受人蓋章證明原收執聯影本以代替存根聯者，即違反規定應保存憑證之義務，自應依稅捐稽徵法第 44 條規定及財政部 84 年函釋意旨予以處罰，並不以發生漏稅之結果為必要。而營利事業應保存憑證而未保存，如於未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，既已不影響稅捐稽徵，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，自得免除相關處罰，財政部 84 年函釋符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定意

旨，亦未抵觸相關法令規定，自得適用。本件被上訴人以上訴人未依規定保存 89 年 5 月至 10 月銷貨統一發票，經查明其未保存之銷貨發票總額新臺幣（下同）546,859,703 元處以 5%罰鍰 27,342,985 元，並以上訴人係裁罰後於復查時，始提示經買受人蓋章證明原收執聯影本以代替收執聯，已在被上訴人查獲其違章事實之後，並無稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰之適用，而駁回其復查申請，於法並無不合。至於上訴人所舉唐○公司之復查決定案例，屬個案處分，無拘束原審效力，且該案例與本件案情未盡相同，上訴人尚難執該案例資為本件對其有利論據等情，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾，或重複前已主張為原審詳予論斷所不採之理由，泛謂原判決違反法律保留及平等原則，而未具體表明其合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭說明，應認其上訴為不合法。

三、據上論結，本件上訴為不合法，依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 2 月 27 日

（附件五）

臺北高等行政法院判決

96 年度訴字第 01344 號

96 年 10 月 11 日辯論終結

原 告 唐○○工廠股份有限公司機械廠（設略）

代 表 人 陳 ○ 源（住略）

訴訟代理人 耿 淑 穎 律師

王 彩 又 律師

被 告 財政部臺灣省北區國稅局（設略）

代 表 人 陳 文 宗（局長）（住略）

訴訟代理人 鍾 ○ 幸（住略）

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 3 月 14 日台財訴字第 09500637710 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

一、事實概要：原告未依規定保存 89 年 5 月至 10 月間銷貨統一發票，經被告所

屬新竹縣分局查獲，按查明認定之總額新臺幣（下同）546,859,703 元處 5%罰鍰 27,342,985 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

（二）被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：原告主張於復查時，已提示經買受人簽章證明之發票收執聯供核，應免依稅捐稽徵法第 44 條處罰，是否有據？

（一）原告主張之理由：

1、按司法院釋字第 313、394、402 及 619 號解釋，對於人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律或法律明確授權之命令定之，方符合憲法第 23 條規定；又行政機關常下達「解釋性行政規則」，詮釋法律或所授權命令之若干法律概念，據以具體適用該法規範，由於行政規則並非眾所周知的法規，自不能創設法律所無之限制，故司法院釋字第 609、566 及 505 號等解釋認為，以職權發布解釋性行政規則，如增加法律及所授權之法規命令所無之限制，則與憲法第 23 條牴觸，應不予適用。查營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）係依所得稅法第 80 條第 5 項授權訂定之法規命令，該準則第 14 條並未限制取得與原應保存憑證相當之證明之時間。而財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函釋（下稱 84 年函釋），僅係行政機關就法規適用所為之釋示，自不能牴觸法律或所授權之法規命令，然該函釋卻認為必須於未經檢舉及調查前，已自動履行始可，牴觸依法律授權所訂之授權命令，且增加法律所無之限制，違反法律保留原則，應不予適用。

2、又按司法院釋字第 275 號解釋及行政罰法第 7 條規定可知，須原告有故意或過失時，方能據以處罰，惟原告並非故意不履行保存憑證之義務，亦不知原所保存之憑證會找不到，於被告調查後，始發現上情，仍儘速取得與原應保存憑證相當之證明，已難謂有過失，況本件已符合查核準則第 14 條規定，根本無違法之行為。又細閱 84 年函釋理由，係基於不影響稅捐稽徵之考量，然而此限制之考量於納稅義務人故意不正當履行或怠於履行其作為義務時，為鼓勵自新，或有其理由，倘類似本件原告之上開情況，是否仍應處罰？是否與查核準則第 14 條免除行為罰之目的有違？實值商榷。故被告依上開 84 年函釋處罰原告，即屬無據。

- 3、被告雖抗辯謂，查核準則第 14 條於本件無適用餘地，因該準則係規範所得稅，而本件是營業稅，二者不同云云。惟按，上開查核準則第 14 條明定「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰…」故凡業者未保存憑證，被稅捐機關依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰，即有該第 14 條之適用，被告自行曲解法條文義，自無足採。又依稅捐稽徵法第 44 條之立法理由可知，其所以對於未保存憑證加以處罰，目的在防止逃漏稅，原告為正派經營公司，系爭被處罰未保存之發票，買受人均屬公家機關，斷不可能逃漏稅，且原告亦取得上開與原始憑證相同之影本以供原處分機關查核，參照上開立法意旨，訴願機關仍駁回訴願，該等決定有違上開立法意旨，應屬無據。
- 4、而稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用應僅限於「納稅義務人有短漏稅捐」之情形，此參諸該法條之文義及立法理由自明。原告係公營事業機構，一向遵奉國家稅法，被告調查有關 89 年 5 月至 89 年 10 月之會計憑證，原告亦配合調查並檢附非營業人交易之帳載資料，以供查核，並無不法，而本次被處罰未保存之發票，買受人均屬公家機關，斷不可能逃漏稅，且原告亦取得上開與原始憑證相同之影本以供被告查核。再者，被告據以處罰原告之主要證據皆係原告所提供，被告始知原告尚有部分憑證未提出，由此更可證原告確無短漏稅捐之情事。是本案與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項所規範之情形並不相同，自無該條規定之適用。
- 5、又最高行政法院 95 年度判字第 00615 號判決要旨謂：「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。」固經財政部 93 年 1 月 8 日台財稅字第 0920457600 號函釋示在案，惟該函釋乃針對營業稅法第 51 條漏稅罰所為之釋示，核與稅捐稽徵法第 44 條係關於行為罰之規範無涉，故此函釋於依稅捐稽徵法第 44 條所為之處分即無從適用。依上開說明可知，稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項係針對「漏稅罰」而為之免罰條款，於「行為罰」並無適用，原告係因遺失發票存根正本，經被告依稅捐稽徵法第 44 條處以罰鍰，核屬行為罰，即無適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之餘地。被告依上揭規定主張原告未於調查人員進行調查前提示相關憑證，仍應予處罰云云，即有未合。
- 6、原告申請復查時，被告就是否維持原處分，其內部曾有不同意見，有主張應

撤銷原處分，持該等見解者並認本件金額鉅大，且查核準則第 14 條與 84 年函釋適用上仍有爭議…，而本件未保存之統一發票存根聯僅 17 張（應係 18 張），按查明認定金額 546,859,703 元，處 5% 罰鍰 27,342,985 元，似有違比例原則云云，可證原處分確屬不當。又與本件完全相同之未保存憑證之唐○企業有限公司（下稱唐○公司）案例，被告復查結果亦採不處罰決定，則被告就相同案情事件，復查決定兩極，已違反行政程序法第 6 條之平等原則，自難昭折服。再者，唐○公司亦係稅捐處指派之調查人員進行調查後方補正憑證影本，此由被告內部之審查報告，其上載明：「本件已有相同案例第 618 期第 1 案『唐○企業有限公司』可供參照，…」及所附唐○公司之復查決定書可證，被告抗辯唐○公司與本件案例不同，委無足採。

（二）被告主張之理由：

- 1、按「營利事業依法規定……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。」為稅捐稽徵法第 44 條所明定。次按「遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」為上揭 84 年函所明釋。查原告未依規定保存首揭期間銷貨統一發票存根聯合計 546,859,703 元，經被告所屬新竹縣分局查獲，有營業人銷售額與稅額申報書等資料可稽，被告依前揭規定，按查明認定之總額 546,859,703 元處 5% 罰鍰 27,342,985 元，於法並無不合。
- 2、原告雖主張查核準則第 14 條規定，並未限制取得與原應保存憑證相當之證明時間，前揭函釋與該查核準則第 14 條免除行為罰之目的有違，另本件未保存之統一發票存根聯僅 17 張，按查明認定之總額 546,859,703 元處 5% 罰鍰 27,342,985 元，似有違比例原則云云，資為爭議。
- 3、經查，被告於 95 年 1 月 20 日以北區國稅法一字第 0950010451 號函報請財政部核釋，營業人於調查時未保存已開立之統一發票存根聯，依稅捐稽徵法第 44 條處罰之案件，如於復查時始提示買受人簽章證明與所持憑證相符之影本供核，可否免罰，經財政部 95 年 7 月 10 日台財稅字第 09504536410 號函復應參照上揭 84 年函釋規定依法核處，依該函釋，營業人遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰，另依前揭統一發票使用辦法第 23 條第

2 項及稅捐稽徵法第 48 條之 1 之立法意旨，營業人於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查後，始提示買受人簽章證明與所持憑證相符之影本供核，仍應予處罰，原處分及復查決定於法洵無違誤。

理 由

- 一、本件原告起訴時，被告之代表人為凌忠嫻，嗣於訴訟中變更為陳文宗，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許，合先敘明。
- 二、按「營利事業依法規定……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。」「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬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之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」稅捐稽徵法第 44 條及第 48 條之 1 第 1 項分別定有明文。
- 三、本件原告未依規定保存 89 年 5 月至 10 月間銷貨統一發票存根聯，金額合計 546,859,703 元，經被告所屬新竹縣分局查獲，並經被告審理違章成立，乃就查得原告未保存上開憑證總額 546,859,703 元處以 5% 罰鍰 27,342,985 元之事實，為兩造不爭，並有營業人銷售額與稅額申報書、被告所為罰鍰處分書附原處分卷可稽，堪信為真實。
- 四、原告起訴主張：其雖因廠址異動，一時無法尋獲上開期間之發票存根正本，惟已向買受人取得發票收執聯影本供核，且原告與買受人分別為公營事業或公家機關，斷不可能逃漏稅，依查核準則第 14 條及稅捐稽徵法第 44 條之規範意旨，應免予處罰；又稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之情形僅限於漏稅罰，與本件行為罰無關，財政部上揭 84 年函釋規定，以營業人遺失開立統一發票存根聯，未於檢舉或稽徵機關進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條處罰，已違反法律保留原則，於本件應無適用餘地等語。故本件之爭執，在於原告主張於復查時，已提示經買受人簽章證明之發票收執聯供核，應免依稅捐稽徵法第 44 條處罰，是否有據？

五、經查：

- (一) 按行為時營業稅法（於 90 年 1 月 1 日修正名為「加值型及非加值型營業稅法」）第 32 條第 1 項前段、第 3 項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。……統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。」第 34 條規定：「營業人會計帳簿憑證之管理辦法，由財政部定之。」而財政部依前揭營業稅法第 32 條第 3 項授權訂

定統一發票使用辦法第 23 條第 2 項規定：「營業人遺失已開立統一發票存根聯，如取得買受人蓋章證明之原收執聯影本者，得以收執聯影本代替存根聯。」及依前揭營業稅法法條及所得稅法第 21 條第 2 項規定授權訂定稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條第 1 項規定：「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。」第 27 條規定：「營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。」另「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。但取得買受人簽章證明與其所持有之憑證相符之影本，…免予處罰，並准予認定。」亦為查核準則第 14 條所明定。由上述規定可知，營業人銷售貨物或勞務，如未依規定保存或遺失其開立予買受人之統一發票之存根聯，而未取得買受人蓋章證明之原收執聯影本以代替存根聯者，即違反依上開法令規定應保存憑證之義務，自應依前揭稅捐稽徵法第 44 條規定予以處罰，並不以發生漏稅之結果為必要。

(二) 又按，稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 1 款規定免除同法第 44 條至第 45 條行為罰之立法意旨，在於該行為罰係對納稅義務人不正當履行或怠於履行其作為義務，致影響稅捐稽徵所予之處罰，是納稅義務人如於未經檢舉及調查前，已自動履行其作為義務，而不影響稅捐之稽徵時，即不再處罰，以鼓勵自新。故營利事業應保存憑證而未保存，如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，取得與原應保存憑證相當之證明者，既已不影響稅捐之稽徵，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，自得免除相關處罰（改制前行政法院 87 年度判字第 818 號判決意旨參照）。財政部 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函核釋：「遺失之已開立統一發票存根聯，於檢舉或稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，如經查未依前開規定取得與原應保存憑證相當之證明者，仍應依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項之規範意旨，亦未牴觸前揭相關法令規定，自得予援用。原告主張稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項僅適用於漏稅罰，於稅捐稽徵法第 44 條之行為罰無關，並指摘財政部上開函釋違反法律保留原則，不得為本案之裁判依據云云，均無足採。

(三) 查被告所屬新竹縣分局依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，於 94 年 4 月 1 日以北區國稅竹縣三字第 0940002151 號函，通知原告提示 89 至 93 年二聯式發票存根聯及上開非營業人交易之帳載資料供核，被告業以 94 年 4 月

19 日唐機軌字第 094RA00057 號函覆因廠址數次變遷，無法尋獲 89 年 5-10 月發票存根正本，而查獲原告未依規定保存 89 年 5 月至 10 月間銷貨統一發票存根聯，金額合計 546,859,703 元等情，有前開各函及原告申報營業人銷售額與稅額申報書可稽（見原處分卷第 1、2、38-40 頁），堪信為真實。故被告以原告未依規定保存憑證，經查明依上開未保存之銷貨發票總額 546,859,703 元處以 5% 罰鍰 27,342,985 元，並以原告於復查時，始提示經買受人蓋章證明之原收執聯影本以代替收執聯，已在被告查獲上揭違章事實之後，並無前揭稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免罰之適用，而駁回原告復查之申請，揆諸前揭說明，於法並無不合。原告主張其既未漏報銷售額而逃漏銷售額，且事後已取得買受人簽章證明之發票收執聯，依查核準則第 14 條及稅捐稽徵法第 44 條之規範意旨，即應免予處罰云云，顯係誤解上開法令之規定，洵無足採。

（四）原告雖另主張與本件相同情形之唐○公司案例，被告復查決定亦採不處罰決定，被告就兩件相同案情事件，復查決定兩極，已違反行政程序法第 6 條之平等原則云云。惟查，行政程序法第 6 條之行政行為平等原則，係基於憲法第 7 條之平等原則而來，惟憲法上之平等原則係指合法之平等，並不包含違法之平等，因此，行政行為平等原則應以原有行政實務合法為前提，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權。依原處分卷（第 86-87 頁）所附唐○公司之復查決定書所載，尚無從得悉該公司係於復查時補提示買受人簽章證明之統一發票收執聯本，況縱認原告前開主張屬實，亦係被告於該個案之決定有無疏誤違法之問題，核與平等原則無涉，更無拘束本院之效力，原告執此主張本件應為相同之處理，亦非有據。

六、綜上所述，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 31 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法院公報第 50 卷 7 期 6-30 頁司法周刊第 1389 期 1 版總統府公報第 6807 號 14 頁法令月刊第 59 卷 7 期 133 頁司法院大法官解釋（二十一）第 221-251 頁