

解釋字號：司法院 101.06.29 釋字第 700 號

解釋日期：民國 101 年 06 月 29 日

解釋文：財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三，就同年六月七日修正發布之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，有關如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。

理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關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牴觸（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六二五號解釋參照）。

八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法，於九十年七月九日修正公布更名為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法），其第五十一條（九十九年十二月八日修正降低罰鍰倍數、一〇〇年一月二十六日增訂第二項）第一款規定，納稅義務人「未依規定申請營業登記而營業者」，追繳稅款並按所漏稅額科處罰鍰。所謂漏稅額，依八十九年六月七日修正發布之營業稅法施行細則，於九十年十月十七日修正發布更名為加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則），其第五十二條第二項第一款規定，係「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」（一〇〇年六月二十二日修正為：「以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額及依本法第十五條之一第二項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」）。主管機關財政部就前開漏稅額之認定，復作成八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函之說明三謂：「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。」其中有關認定營業稅法第五十一條第三款漏稅額部分，業經本院釋字第六六〇號解釋，認與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。至於該函有關營業稅法第五十一條第一款部分（下稱系爭函）是否違憲，不在本院釋字第六六〇號解釋範圍，應據本件聲請予以解釋。

依營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條規定，加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額（本院釋字第六八五號解釋參照）。且同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（本院釋字第六六〇號解釋參照）。故營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定，免依營業稅法第五十一條第一款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。

對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函綜合營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款及營業稅法施行細則第二十九條、第五十二條第二項第一款等規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。

本件聲請人中一人指稱，營業稅法第三十三條就營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時，不論營業人已、未辦妥登記，均要求應具有載明其名稱、地址、及統一編號之憑證始得為之，有違憲法第七條之平等原則、第二十三條之比例原則；財政部九十年六月六日台財稅字第〇九〇〇四五三五一

七號函亦屬違憲，聲請解釋憲法。查其所陳，並未具體指摘營業稅法第三十三條規定究有何牴觸憲法之疑義；而上開財政部函文係個案之函復，非屬法令，不得據以聲請釋憲。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此等部分之聲請，均應不受理，併此指明。

大法官會議主席 大法官 賴浩敏
大法官 蘇永欽
林錫堯
池啟明
李震山
蔡清遊
黃茂榮
陳 敏
葉百修
陳春生
陳新民
陳碧玉
黃璽君
羅昌發
湯德宗

協同意見書

大法官 蘇永欽

本件解釋以財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三，有關八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示（下稱系爭函釋），未牴觸憲法第十九條的租稅法律主義，而與釋字第六六〇號解釋就同一函釋針對營業稅法同條第三款的審查，得到相同的結論，就此本席敬表贊同。惟有關漏稅罰規定的違憲審查，兩號解釋在論證上似乎都有不夠精確與周全之處，故仍略抒三點拙見如下。

一、租稅法律主義還是法律保留原則？

本案聲請人認為系爭函釋違反了「（憲法）第十九條對於人民依法律納稅義務之規定，及第二十三條有關法律保留原則規定」，而沒有論述如何違反了此二原則，租稅法律主義和法律保留原則到底有何不同，自然更沒有說清楚。受理本案的本院，卻有義務釐清這些有關基本權和基本義務的憲法原則，並依案件性質

決定以何者為審查基礎。到目前為止，解釋實務呈現的仍是相當含混的狀態。比如釋字第六六〇號解釋是以租稅法律主義來審查有關漏稅罰規定的函釋，而釋字第二八九號及第六一九號解釋則是以法律保留原則來審查有關漏稅罰的行政命令。本件解釋因考量和釋字第六六〇號解釋的審查標的相同，也僅從租稅法律主義觀點去作審查，以免產生不必要的誤解，雖非無故，但若細究此二原則的規範目的，則有關漏稅罰的規定，毋寧更應受憲法第二十三條的法律保留原則的審查，而非租稅法律主義，道理其實相當清楚。

簡言之，憲法第十九條宣示的租稅法律主義，規範的是租稅基本義務具體化的法律保留，本席過去已一再說明，稅法的相關規定既為基本義務的具體化，邏輯上即不構成基本權的限制，因此也不能用憲法第二十三條規範基本權限制的比例原則來審查（請參照本席於釋字第六八八號及第六九三號解釋所提意見書），同條宣示的法律保留原則同樣以基本權受到限制為其前提，當然也無適用餘地。這裡受到規範的是租稅法律主義，也就是有關具體形成租稅義務的法律保留原則，本件解釋理由書對憲法第十九條的規範範圍沿用過去一貫論述說得非常清楚：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。」無關租稅義務內容的稅法規定，顯然不在該原則的規範範圍。故如因漏稅而補徵應納稅額的規定，性質上為原始租稅義務的延長，當然在租稅法律主義的涵蓋範圍，但因漏稅而設的處罰規定，就和租稅義務的具體化完全無關了。這時候依漏稅罰的性質，可先確認是否涉及何種基本權的限制，比如最常見的罰鍰，即涉憲法第十五條財產權的限制，再回到憲法第二十三條的法律保留原則，看看是否符合其基本要求。足見從是否屬於租稅義務形成的觀點，兩項原則的規範領域，應該是可以釐清的。

雖然廣義的法律保留也可以包含租稅法律主義，然而租稅義務形成的法律保留，和基本權限制的法律保留，規範內涵是否完全相同，就更需要依其憲政功能深入思辨了。思考的重心應在於保留的「強度」，也就是什麼時候必須以法律直接規定，而不得委任行政部門以命令規定（「國會保留」），什麼時候可以在一定條件下委任立法，甚至轉委任。在何種情況下或針對何種事項，行政部門甚至可以不經授權，逕行發布或下達行政命令，而成為法律保留的例外。租稅法律主義的保留強度，從前揭論述可知是相當高的，也就是針對「租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等」有關租稅義務構成或減免的核心

要件，必須以法律直接規定，只有關於「課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示」，這裡所說的行政命令雖不包括經法律授權的法規命令，換言之，法規命令基於其高度的民主正當性（立法院職權行使法第六十條至第六十三條），固得為技術性與細節性釋示以外的補充，但有關租稅義務本身的核心內容仍只能以法律直接規定。和有關基本權限制的法律保留比起來，因後者涉及的基本權和規範領域十分駁雜，即以本院釋字第四四三號解釋依重要性領域所作的整理來看，就有嚴格、寬鬆和可完全豁免（「細節性、技術性之次要事項」）之分，二者在強度上確實存在微妙的差異，此處不贅。

惟本案審查的是財政部的函釋，其性質為執法機關為統一執法而發布的行政規則，是對法律要件或效果的釋示而非補充，因此根本無須送立法院審查。本院就此類行政命令的法律保留審查，只須從一般法律解釋方法去作「方法穩妥性」的檢驗即可，和普通法院行使審判權所作的附帶審查無異，理論上一經終審法院援用即表示已確認並無不妥，依我國的司法內部分權，本院並非終審法院之上的超級法律審，故除非認為有明顯不合理之處，應儘量尊重終審法院的統一釋法權。本件系爭函釋針對營業稅法第五十一條第一款漏稅額如何計算，可否扣抵查獲違規後才提出的進項稅額的問題，綜合營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條等規定，既採「按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額」，故「營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定，免依營業稅法第五十一條第一款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。」此所以同法第四十三條第一項第三款針對此種情形規定應補徵的稅額，也要求稽徵機關「應依查得資料核定」，系爭函釋以應納而未納的稅額為漏稅額，即使不以同法施行細則第五十二條規定為本，也可以直接從前揭規定推導出來，就此和釋字第六一九號解釋逕「以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象」，自無法相比。終審法院未以其違反穩妥的解釋方法而不用，應予尊重。

若和本院針對同條第三款情形所做的釋字第六六〇號解釋比較，當營業人短報漏報銷售額時，因已辦營業登記而可取得「合法」並可留供下期扣抵的進項憑證，其漏稅額的計算是否應與應納稅額脫鉤，容或還有兩種解釋的選擇。可舉一例簡單說明，比如某甲在特定週期內營業的銷項稅額為十萬元，可扣抵的進項稅額為五萬元，若短報銷售額，使其銷項稅額降為四萬元，並即申報四萬元進項稅額，使當期應納稅額變成〇元且無任何溢付額。經稽徵機關查獲後，依營業稅法

第四十三條可補徵應納稅額，也就是依查得資料，某甲當期應有十萬元銷項稅額，減掉申報的進項稅額四萬元，應納稅額變成六萬元。另依第五十一條科處漏稅罰，此時漏稅額的計算，一種方式是即以應納稅額六萬元為漏稅額，另一種方式，則是回到第十五條的意旨，就其實際營業結果，該期應有十萬元銷項稅額及五萬元進項稅額，不論當期是否申報，「真正」應納而未納的漏稅額就是五萬元。在有兩種解釋可能的釋字第六六〇號解釋，猶不以系爭函釋的選擇（以補徵稅額為漏稅額）有何不妥，本件因未辦營業登記者根本無法取得可供扣抵的合法進項憑證，法律適用上相對單純，自然更不可能認為系爭函釋在解釋方法上有何不妥。

嚴格而言，此部分解釋穩妥性的審查因與終審法院的審查完全重疊，並無「特殊」的憲法觀點（spezifisches Verfassungsrecht），在解釋方法上沒有明顯瑕疵的情形下，本院要變更終審法院的法律見解，並無正當性。惟本案持少數意見的大法官特別提出實質課稅的觀點，不論該原則是否已屬或應屬獨立的憲法原則，或者仍僅為租稅法律原則下基於租稅公平考量衍生的次位原則，既有其憲法的特殊性，對於營業稅中漏稅額的計算究竟是否可因此一原則的適用而有不同，即有深入探討的價值，也較可凸顯本院作為憲法解釋機關的憲政功能。就此本件解釋最後僅在理由書中一筆帶過，認定系爭函釋「無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則」，恐怕無法消解此部分的疑義，有負少數意見大法官的苦心，以下即就此一問題再作比較深入的分析。

二、漏稅額計算引發的實質課稅爭論

就和量能課稅一樣，實質課稅究竟只是稅法（稅捐稽徵法第十二條之一）、租稅理論或財稅政策的原則，從而尚不得作為審查稅法有無違憲的基礎，或已經提升為稅法必須遵從的憲法原則，從而可以作為審查稅法的基礎，在憲法並無明文的情形下，稅法或憲法學者迄今並沒有很一致的看法，少數持憲法原則說者事實上也還無法勾勒出很清楚的內涵，所謂「雖不能至，心嚮往之」，不能操作終究還是罔然。以本院解釋實務來看，顯然仍不以其為獨立的實體憲法原則，但確實已經意識到某種憲法上的特殊意涵，因此多次嘗試在解釋中援引以強化論述的說服力，而其實定法上的基礎則始終是「實質課稅之公平原則」，且幾無例外的都放在憲法第十九條租稅法律主義的脈絡之下，不啻以實質課稅為租稅法律主義加入租稅公平（憲法第七條）的要求後，所增添的特別內涵。本件解釋在理由書中所稱：「主管機關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牴觸

」，實際上只是沿用自釋字第四二〇號解釋以來的套句（另有釋字第四六〇號、第四九六號、第五〇〇號、第五九七號、第六二五號等解釋），唯一曾單獨使用的釋字第六二〇號解釋，也顯非刻意有所不同。至於使用實質課稅的各種情形，其意義是否統一，也還值得推敲。

本席歸納了上述提及實質課稅原則的各解釋所處理的規範疑義，發現實際上有兩種不同的類型，據此再搜尋相關解釋，則還有若干雖未援引套句但實際上使用類似論旨的解釋例，頗堪玩味。第一種是打破稅法規定的文義形式，更強化租稅「目的」的主導性，從解釋方法論的角度可以說就是基於租稅公平的特殊考量，特別是面對各種有意避稅的行為，刻意在涵攝經濟行為於稅法時，不拘泥於法體系內通常使用的概念，而以所謂「經濟觀察」的角度去理解，在一定情形甚至使本來堅守傳統解釋方法的租稅法律主義例外容許已經超越「目的解釋」的「目的性擴張」、「目的性限縮」或「類推適用」，其適例包括釋字第四二〇號、第四六〇號、第五〇〇號、第五九七號等解釋，但如更早的有關土地增值稅「應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則」的釋字第一八〇號解釋其實已寓有此旨，只是當時實質課稅的概念尚未出現於解釋而已。近年解釋循相同意旨而未使用套句的還有釋字第五九三號、第六〇七號、第六三五號等解釋。比如釋字第六三五號解釋，排除有農民名義而非自任耕作的農民享有免徵土地增值稅的利益，即屬此一類型的實質課稅。此一方向的實質課稅原則（substance over form），雖不盡然、但往往不利於納稅義務人，乃至減損人民對法制的信賴，因此除目的外，仍多衡酌制定歷史、體系一致等觀點，以提高其論證的合理性。

第二種類型則涉及租稅正確和稽徵便宜間的調和，簡言之，在徵稅程序中必然涉及應稅資訊的蒐集，或由納稅義務人提供，或由稽徵機關調查，都可能產生一定的成本，為簡政便民、提高稽徵效率，在一定情形必須以簡化的推計或設算方法來計算核定，或必須以一定時間截止所得資訊為基礎而核定稅額。依法以推計或查得資料所做稅額的核定，在多大範圍內可容忍其與真實應稅額間的誤差，此處規範核實底線的也是實質課稅原則。和前一類型一樣，除了明確以實質課稅原則為其論述基礎的先例如釋字第四九六號、第五〇〇號、第五九七號、第六二五號等解釋外，還有不少解釋的論述本於相同意旨卻未使用此一套句，較早者如釋字第二一八號解釋即以所得稅法中有關推計課稅的規定固然不牴觸租稅法律主義，「惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」此處實質課稅原則的功能不在揭開形式的面紗，如第一種類型，而在依各種情形衡酌

租稅正確和稽徵便宜之間的緊張關係（借用釋字第六一五號解釋的用語），找出真實與核定應稅額之間可容忍的差距，解釋實務有時偏向核實，認定法定資訊方法過於僵硬而「自難切近實際」，如釋字第二一八號、第四九六號、第六二五號、第六五〇號、第六八八號等解釋（違憲或檢討改進）；有時偏向稽徵簡便考量，認定其間誤差尚不違反實質課稅的公平原則而在可容忍範圍，如釋字第二四八號、第四三八號、第四九三號、第四九六號、第五三七號、第五九三號、第六一五號等解釋（尚不違憲），所考量者多端，此處無法作完整的分析，其複雜的程度要想用幾句話來概括，恐怕並不容易。

本件解釋有關漏稅額的認定，與第一種類型的實質課稅無關，是顯而易見的。持少數意見的大法官質疑進項稅額確已發生，卻僅以查得資料為限而不計入，核定的漏稅額即非真實的漏稅額，其所主張的實質課稅原則，應該朝第二種類型去理解。但在參照第二種類型的先例進行審查以前，本案適用實質課稅原則必須面對的根本困難在於，過去所有關於實質課稅原則的解釋先例，不論第一種還是第二種類型，全部都是用在有關租稅義務本身的審查上，從無例外，理論上也應該如此，否則難以從租稅公平或租稅法律主義上建立其形式和實體的正當性。系爭函釋解釋的對象卻是營業稅法有關漏稅罰的規定，不是營業稅本身；而且相對亦然，有關漏稅罰規定的違憲審查，從釋字第二八九號、第三三七號、第三三九號、第五〇三號、第六一九號、第六四一號到第六六〇號等解釋，也從來不會觸及實質課稅的觀點。本案果然要移花接木，把規範課稅的原則用來規範科罰，理論上如何自圓其說？

系爭函釋當然不能說和營業稅的內容完全無關，因為營業稅法第五十一條有關漏稅罰額度的計算就是以「漏稅額」為基數，乘以一定倍數，漏稅額越高，漏稅罰也水漲船高。但無論如何，該條和解釋該條的系爭函釋畢竟都未就租稅義務在內容上有何增減變動—應納稅額規定另見於第十五條和第四十三條—，而不生必須受實質課稅拘束的問題，科罰額度是否過高，則只有是否造成財產權過度限制的問題，沒有科罰是否「實質」的問題。特別是在應納稅額可能存在數種解釋的情形，如釋字第六六〇號解釋所處理的營業人短報漏報銷售額，立法者以漏稅額為漏稅罰的基數，此一概念的解釋，與其從課稅公平的角度去確認是否「實質」，毋寧更應基於「漏稅罰」的目的朝最合目的的方向去理解漏稅額。以我國所採加值型營業稅而言，為使其追補和勾稽功能有效發揮，才特別要求營業人以較短的週期（原則是兩個月）申報銷售額，此時配套的查核勾稽，以及查獲後的補徵、開罰，當然也以查得資料核定「應納稅額」與「漏稅額」，較符合週期申報的目的，換言之，計算營業稅應納稅額的基本公式就是以銷項稅額減掉進項稅

額，但週期申報及自行延期扣抵（營業稅法施行細則第二十九條）的設計已使被減數和減數都必須採週期認定，整套運作才更能一致而流暢，營業稅法在第十五條以外，特別把此一週期意義的應納稅額規定於第四十三條，自非無故。足見從制度目的來思考，把查獲的「應報未報」銷項稅額，和同一週期「得報已報」的進項稅額放在一起計算，而不計入當期「得報未報」的進項稅額，所核定的補徵稅額，已很難說有違實質課稅的精神。至若另以補徵的應納稅額為漏稅額，計算應科處的漏稅罰，完全是制度配套的必然結果，更與實質課稅原則風馬牛不相及。何況如前所述，在本件所處理的未辦營業登記的情形，因為不會有合法而不得扣抵銷售額的進項憑證，連對漏稅額作不同解釋的空間都不存在。所以即使肯定此處仍有「間接」適用實質課稅原則的餘地，恐怕也難以推論此種漏稅罰的計算方式如何構成實質課稅的違反。

縱使再退一步，認為本案可以適用實質課稅原則，以前述第二種類型的先例來理解，還須注意本案的另一特色，即違反提供正確資訊的協力義務，而使資訊因此受到扭曲，在偏向核實的先例中，從來沒有以實質課稅為理由認定相關規定違憲的先例。換言之，此時縱使認為稽徵機關依查得資料核定的漏稅額，未能完整反映整體營業狀況而對納稅義務人不公平，仍不能不慎重考量，在此使相關資訊混亂（使進項稅額「從有到無」）者不是別人，正是嗣後主張實質課稅（依正確資訊作成決定）者，英美法有所謂提出請求者必須自己的行為無重大瑕疵（clean hand doctrine），資訊既因其行為而扭曲混亂，更不許其有請求公權力依正確資訊作決定之權。

綜上所述，本院確已在租稅法令的違憲審查實務中納入實質課稅原則的考量，且發展出兩種不同的類型，使租稅法律主義的審查不再只是重複普通法院的違法審查，彌足珍貴。可惜本件解釋所處理的漏稅罰規定不僅無法直接適用此一原則，而且即使勉強適用，如少數大法官所主張，也很難想像系爭函釋如何違反該原則，何況這裡還會有自種惡因者，有無立場拒絕自食惡果的法理問題。解釋就此部分雖過於簡略，結論尚無不當。

三、漏稅罰仍應通過比例原則的審查

系爭函釋所釋示者既為漏稅罰規定，除法律保留外，仍應通過比例原則的審查。惟聲請人認有違憲疑義者既非營業稅法第五十一條第一款本身，則函釋內容必對基本權有「增加」限制（相較於母法）的情形，才有另從比例原則審查的必要性。由於系爭函釋不核實計入已發生但未申報的進項稅額，確有使漏稅額比計入時要高，造成罰鍰隨之增加的可能，此一對財產權所增加的限制，有無合理的公共目的，且該限制手段就該目的而言有無必要，有無合目的性，以及合比例性

，應該是審查的重點。

系爭函釋僅就查得資料為漏稅額的核定，不計入嗣後提出的進項稅額憑證，意在體現營業稅法週期申報並勾稽的立法目的，促使營業人履行辦理登記、申報銷項進項憑證等協力義務，使加值型營業稅制得以順暢而有效率的運作，已如前述。此一嚴守法定申報制度而拒絕核實請求的解釋，當然有「墊高」違法成本的想法，因如若不然，違反協力義務、扭曲營業資訊者還可以藉核實漏稅額的主張而降低應受的處罰，必然大幅壓抑守法意願，而又大幅增加稽徵成本，對加值型營業稅制的破壞，恐將難以估計。故除非採特別嚴格的標準，其必要性、合目的性與合比例性的檢驗應該都可通過。尤其相較於釋字第六六〇號解釋，本件解釋所審查的未辦營業登記而漏稅的情形，查獲時如仍屬未登記營業狀態，也不會有可扣抵的進項稅額，系爭函釋就此部分違反比例原則更無可能。

本院有關租稅處罰的解釋實務特別值得注意的是有關漏稅罰與行為罰的區分，在比例原則的審查上，尤其各有所偏。對漏稅罰的科處，強調必需有漏稅的事實，不得僅以協力義務的違反而擬制漏稅（釋字第三三七號、第五〇三號解釋參照），就此或可稱為「實質漏稅原則」。相對的，科處行為罰，則又強調必須與漏稅事實脫鉤，因此不得按一定倍數或比例劃一科處，又未設最高額限制（本院釋字第三二七號、第三三九號、第三五六號、第六一六號、第六八五號等解釋參照），對屬於管制手段的行為罰，在比例原則的審查上也會用較嚴格的標準，若「未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額」，即認為其處罰顯已逾越必要程度，而屬過苛（釋字第六七三號解釋參照）。因此科罰規定的審查，必須先有明確的定性。

一般都把單純違反稅法中的協力義務而受的處罰，稱之為行為罰，而把針對漏稅（逃漏、短漏）行為科處的稱為漏稅罰。純就語意而言，其實不無誤導。針對漏稅行為處罰的漏稅罰，其本質才是單純的行為罰，和刑罰類似而有緩解刑罰嚴苛性的功能（本院釋字第六四六號解釋參照），德、奧等國特稱秩序違反罰，以示其和刑罰一樣有維護社會正常秩序的功能，僅因可非難性較低而免於刑責，因此二者不宜重複。反而這裡所謂的行為罰，在多數情形只是貫徹管制的一種行政手段，不具有藉罰（Strafe）來消罪（Tilgung）的司法或準司法功能，因此也不是嚴格意義的罰鍰（Bußgeld），而毋寧更接近德國行政法上的強制金（Zwangsgeld），且正因為無關責罰相當而有更多目的的考量，其數額自不宜逕與漏稅額掛勾，也須有最高額限制以彰顯其管制手段的性質；另一方面，不同於消罪後不可再罰的漏稅罰，貫徹管制的強制原則上可連續裁處，到改正為止，甚至不以行為人有主觀可責性為必要。故就結果而言，本院對這兩種在我國被籠統稱

為行政罰，且以行政罰法統合於一法的兩種性質的租稅罰則，實務上逐漸釐清並區隔其比例原則管控的方向，堪稱相當允當。

系爭函釋所釋示的營業稅法第五十一條，各款處罰的行為要件都是納稅義務人違反了協力義務，且因此有應納稅而未納稅的情形，其性質究竟為行為罰還是漏稅罰，考量到憲法對二者有不同的要求，自有先予釐清的必要。但以本件所處理的第一款情形，只要看同法第四十五條的規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」即可推知，第五十一條第一款只是以未辦登記為一種造成短漏營業稅的原因，真正科罰的理由還是這些原因造成營業稅的短漏或逃漏，因此當然是漏稅罰，和不論有無漏稅只要未辦登記就處罰的第四十五條，明顯不同，兩者並存也不生二罰的問題。從第五十一條的結構來看，此一定性當然應該及於整條，而不以第一款為限。

對於漏稅罰，本院釋字第三三七號解釋剛好因審查財政部一則有關營業稅法第五十一條第五款的函釋作了重要的闡明。該號解釋首先確認營業稅法第五十一條為漏稅罰的規定，接著就說：「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。」而財政部七十六年五月六日台財稅第七六三七三七六號函卻只簡略的說：「營業人有進貨事實，但未依法取得實際交易之營業人開立之發票，而憑該營業人交付虛設行號開立之發票作為進項憑證申報扣抵稅款者，應依營業稅法第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十四條規定處罰」，使稽徵機關把單純跳開發票的情形也認定已經違反該條，該號解釋遂明確的指出：「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。」不啻宣示了漏稅罰應嚴守的「實質漏稅原則」，惟其核實的重點仍只在於「不得作從無到有的擬制」，和本案系爭函釋就漏稅額的計算限制進項稅額憑證得扣抵者以已申報者為限，僅為「依法作漏稅額的核定」，漏稅事實必須非常明確，不是從無到有，兩者自不能相提並論。

同樣涉及營業稅法的執行，釋字第三三七號解釋對於過度簡化從權的裁罰措施，無疑給了當頭棒喝，在納稅人權的保障上是可圈可點的，但如果不能精確掌握該解釋的意旨，以及處理問題的差異，而輕易批評本件解釋已變更了該先例就漏稅罰樹立的憲法門檻，恐怕反而唐突了前人的苦心孤詣，而持續為建構、維護公平、有效的營業稅秩序努力的立法、行政部門，也可能因此陷入惶惑不知所措

的困境。從這個角度看，本院罕見的第二度處理財政部同一函釋，已對相關問題都作了充分的考量，在結論上當然是值得支持的。

協同意見書

大法官 陳 敏

本件解釋認財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三（下稱系爭函），就如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法（九十年更名為加值型及非加值型營業稅法，原立法精神及結構未變，以下概稱營業稅法）第五十一條第一款漏稅額，所為營業人於經查獲後始提出合法進項憑證，不得據以扣抵銷項稅額之釋示，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸，本席敬表贊同。惟本號解釋對加值型營業稅為週期稅之性質，與是否短漏營業稅以及漏稅額如何計算之關聯性，未充分論述，爰簡要補充如下：

一、週期稅之成立及短漏

（一）租稅債務之成立及週期稅之概念

租稅債務依今日通說，係因實現法定之租稅構成要件而抽象成立。已依法抽象成立之租稅債務，猶待稽徵機關之核定或納稅義務人之申報，始呈現該租稅債務之具體金額，可據以徵收或繳納。租稅構成要件之要素，包括租稅主體、租稅客體、歸屬、計算基礎及稅率。應課徵租稅之事物，即租稅客體。租稅客體之量化，為計算基礎。就租稅客體，以一定之時間段落為標準予以切割，而按時間段落反覆課徵之租稅，為週期稅。各該時間段落為課徵週期。課徵週期之規定，實即為租稅構成要件中租稅客體之規定。我國現行之加值型營業稅、所得稅、地價稅皆為週期稅。

（二）週期稅之短漏

週期稅之租稅債務，於課徵週期屆滿時，即抽象成立，其具體金額則尚須稽徵機關之核定或納稅義務人之申報。納稅義務人申報租稅時，因稅法上選擇權之行使（註一），例外影響各該課徵週期實際成立之租稅債務具體金額。納稅義務人於課徵週期屆滿，租稅債務已抽象成立後，未依規定期限，自行依規定據實申報繳納，或未依法申報、更正足以影響成立租稅之事項（例如自用住宅有增建或改作營業使用），致納稅義務人自行申報繳納或依稽徵機關核定繳納之金額，較依法應正確繳納之金額為少時，即成立各該稅法所規定應科處罰鍰之短漏稅行為（註二）。已成立之短漏稅，不因納稅義務人嗣後之補報、補繳、遭補稅或行使抵銷權而得以滌除。否則，短漏稅行為經查獲後補繳稅款者，皆溯及既往排除短漏，而不得處罰。

惟依稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定：「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，下列之處罰一律免除；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。」故納稅義務人依該條規定補報並補繳所漏週期稅者，非不發生短漏稅，亦非不成立漏稅違章行為，而係免除已成立漏稅違章行為之處罰。

二、加值型營業稅為週期稅

營業稅法第十四條規定：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第二節另有規定外，均應就銷售額，分別按第七條或第十條規定計算其銷項稅額……。（第一項）銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。（第二項）」第十五條第一項及第三項分別規定：「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。」「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。」第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，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。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」（註三）故依現制，加值型營業稅係以二個月為一課徵週期之週期稅。

三、加值型營業稅之短漏

加值型營業稅之制度基礎，在於納稅義務人應依規定辦理登記及申報。營業人如依規定辦理登記及申報繳納加值型營業稅，得以進項稅額扣抵銷項稅額，將營業稅轉嫁向其購買貨物或勞務者負擔。營業人如未依規定辦理登記及申報繳納營業稅，不僅違反協力義務，並構成短漏營業稅，而應補稅處罰（註四）。

營業稅法第四十五條規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」第五十一條第一款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」故營業人單純未申請營業登記者，依營業稅法第四十五條規定科處「行為罰」。營業人未申請營業登記而營業（銷售貨物或勞務），亦未依規定申報營業稅者，依營業稅法第五十一條第一款科處「漏稅罰」。依現行法律見解，從一重依營業稅法第五十一條第一款科處漏稅罰。

在一般情形，營業人應申報者，為「銷售額」及「應納營業稅額」。依前開營業稅法第十五條第一項規定，以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，為當期應納營業稅額。至於「進項稅額」係營業人「得」申報扣減當期銷項稅額之事項

，非「應」申報事項。營業人得申報扣減當期銷項稅額之進項稅額，亦不以產生於當期者為限。依營業稅法第四十三條規定，稽徵機關應調查核定者，亦為「銷售額」及「應納稅額」。營業稅法施行細則（九十年更名為加值型及非加值型營業稅法施行細則）第二十九條即規定：「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。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。」故未辦營業登記即開始營業，銷售貨物或勞務之營業人，未依限申報繳納營業稅，即短漏已依法成立之營業稅，實現營業稅法第五十一條第一款之處罰構成要件。系爭函認，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證，不准其扣抵銷項稅額。此一見解乃營業稅法相關規定之要求，無違於租稅法律主義。

至於雖有合法憑證，而未依規定申報，以其內含或載有之進項稅額扣減銷項稅額，是否得於日後申報，用以扣抵申報當期銷項稅額，或於申請註銷登記時申請退還，係屬另一問題。

四、幾個有待商榷之觀點

（一）有銷項稅額即有應扣抵之進項稅額？

論者或謂，在所得稅，有所得即有相對應之費用成本；在營業稅有銷項稅額，亦即有相對應之進項稅額。故就銷售額補徵營業稅及科處罰鍰時，亦應扣除進項稅額云云。惟所得通常固有相對應之費用成本，銷項稅額則未必有相對應之進項稅額。其以免徵營業稅之原料產製銷售應徵營業稅之貨物時，即有銷售貨物之銷項稅額，而無相對應之原料進項稅額。購進之貨物非於當期售出，其進項稅額與銷項稅額，亦無法於同一課徵週期對應。縱有相對應之進項稅額，如未依規定申報銷售額及銷項稅額，已構成短漏營業稅，應就短漏金額依相關規定補稅處罰，自無於事後再以未依規定申報之進項稅額減除銷項稅額之可言。

（二）稽徵機關應依職權調查進項稅額？

行政程序法第九條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」論者或據此一規定，認稽徵機關對違反營業稅法之營業人，於補稅處罰時，應主動調查有無進項稅額可扣抵。以進項稅額扣抵銷項稅額固屬營業稅納稅義務人之權利。惟營業人如欲以進項稅額扣抵當期銷項稅額，須於次週期開始後依規定時間，以合於規定之憑證申報行使之。扣抵進項稅額，非稽徵機關所得代為；有無未申報之進項稅額，與就銷售額計算銷項稅額無關，亦非稽徵機關依職權所應調查（註五）。營業人遭查獲短漏稅後，

始提出內含或載有進項稅額之憑證，稽徵機關於計算漏稅額時不予扣抵銷項稅額，並非否定該憑證之證明力。蓋事情之本質不在於「有無」該進項憑證所內含或載有之進項稅額，而在於「是否依規定申報」該進項稅額。

營業人未依規定申報繳納營業稅時，既已成立短漏稅之違章，除其依稅捐稽徵法第四十八條之一規定自動補報補繳所漏稅額，得免除處罰外，自不得於遭稽徵機關查獲後，再以未依規定申報之進項稅額扣抵依查得銷售額計算之銷項稅額，從而消除原有之違章責任。

註一：例如，個人綜合所得稅採標準扣除或列舉扣除、土地增值稅採一般稅率或自用住宅優惠稅率。

註二：短漏稅係因納稅義務人之故意以詐術或其他不當行為所致者，則成立稅捐稽徵法第四十一條所規定，應科處刑罰之逃漏稅犯罪行為。

註三：其有溢付營業稅額者，依同法第三十九條第二項，由營業人留抵應納營業稅。

註四：論者或以司法院釋字第三二七號及第六七三號解釋為據，認不應對違反行為義務之納稅義務人科以漏稅罰。惟上開二解釋所涉及者為所得稅扣繳義務人違反扣繳義務（應扣不扣、扣而不依限繳納、不依限填報填發扣繳憑單）之處罰。扣繳義務人非所得稅納稅義務人，所負擔者，本質上即為行為義務，而非租稅債務，自不得對其不履行扣繳義務科處漏稅罰。反之，營業人則為營業稅之納稅義務人，應以其財產為營業稅獲償之擔保。營業人之登記及申報義務，固為協力之行為義務，違反時應依相關規定科處行為罰。惟營業人因未依規定登記、申報致有短漏營業稅時，則應依相關規定科處漏稅罰。

註五：至於已實現處罰構成要件後，是否有稅捐稽徵法第二十一條第二項所規定，因屆滿核課期間，不得再補稅處罰之情形，稽徵機關則應依職權予以調查。

不同意見書

大法官 黃茂榮 提出

李震山 加入

本件解釋多數意見認為，「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三，就同年六月七日修正發布之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，有關如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」本席不能贊同。爰提出不同意見書如下：

壹、本號解釋客體：財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三

財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三（下稱系爭函）為關於如何認定加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第五十一條第一款漏稅額所為之釋示。按該條第一項第一款規定：納稅義務人，未依規定申請營業登記而營業者，按所漏稅額處五倍以下罰鍰。此為關於漏稅罰的規定，依該款規定，其處罰以有「漏稅額」為前提。這是漏稅罰之要件規定的自明道理。蓋如無「漏稅額」無從按「所漏稅額」處以一定倍數之罰鍰作為漏稅罰。關於該款所定漏稅額之有無的認定，加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第五十二條第二項第一款規定：「本法第五十一條第一項第一款……之漏稅額，依下列規定認定之：一、第一款……，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額……，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」依營業稅法施行細則該款規定內容，所謂主管稽徵機關「查得之資料的範圍」，在「非屬第十九條規定之進項稅額」外，另加「已依本法第三十五條規定申報」的要件。透過該要件之附加，將營業人「未依本法第三十五條規定申報」之進項稅額排除在稅捐稽徵機關「查得之資料」以外。

系爭函同樣以營業稅法第三十五條第一項規定為依據，正面重申營業稅法施行細則該款前開規定內容之見解，釋稱：「三、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。」

要之，系爭函明白以營業稅法第三十五條第一項規定為其規範依據。

按關於漏稅額之有無的認定，應憑證據，在因營業人未自動申報，而由稅捐稽徵機關查定課徵的情形，為何稅捐稽徵機關「查得之資料」不應包含同期已發生並由銷售營業人開立給納稅義務人之進項稅額的憑證？關於這個問題，系爭函及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款之規定，皆必須有營業稅法之規定為其依據，始符租稅法律主義。

貳、本號解釋擴大支持系爭函之規範依據有待檢驗

雖然系爭函僅以營業稅法第三十五條第一項為其規範依據，但本號解釋認為，系爭函及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款符合營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨。因為本號解釋擴大支持系爭函之規範基礎，所以有必要

依序檢討，系爭函及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定是否與上開諸多規定之意旨相符。

一、營業稅法第十五條第一項所定加值型營業稅之課稅範圍

在非加值型營業稅，除其應納稅額以銷售額乘以該當之稅率計算外，另無進貨額或進項稅額之扣除，惟除金融保險業（營業稅法第十一條）及特種飲食業（同法第十二條）外，其該當之稅率最高為百分之一（同法第十三條）；反之，在加值型營業稅，其稅率一律為百分之五。因加值型營業稅稅率高達非加值型營業稅稅率五倍，所以加值型營業稅之應納稅額的計算，在規定採稅額扣減法時，營業稅法第十五條第一項規定：以「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。」從營業人之稅負論，該進項稅額之扣減的規定，在於衡平該五倍之較高稅率。是故，不可將「進項稅額之扣減」誤解為「稅捐優惠」，以致只要營業人有行為義務之違反，便認為可一時或永久剝奪其進項稅額之扣減權益，不核實計算其應納稅額或所漏稅額，產生漏稅的幻象，並據該幻象，對營業人課以漏稅罰。

營業人取得之憑證所載進項稅額除有依營業稅法第十九條規定不得扣減之情形外，營業稅法中別無其他加以限制之規定。故是否得以依營業稅法施行細則或行政規則限制進項稅額之扣減，引起疑問。

按營業稅法第十五條第一項界定符合加值型營業稅之意旨的課稅範圍：以營業人之營業加值為課稅範圍。這是加值型營業稅稅制之基本規定。如有牴觸該基本規定，即不再以營業人「當期之加值」為其課稅範圍，此與加值型營業稅之建制的基本原則有規範衝突。因此，即便是營業稅法中之其他規定亦不得與之牴觸。如有牴觸的情形，牴觸之營業稅法的其他規定因與該法之基本原則有規範衝突，而應當論為無效。其施行細則或行政規則如與之牴觸，應論為無效，更屬當然。各個國家機關必須有此信念，加值型營業稅法之相關規定始能整合在一個無矛盾的系統下，使加值型營業稅法的價值能夠正確如實獲得體現。

加值型營業稅因限以營業人之「加值」為課稅範圍，所以其應納稅額的計算，倘不容許自其銷項稅額扣抵進項稅額，則有如營利事業所得稅之課徵，在其營利事業所得（稅基）之計算上，不容許營利事業自其營業收入減除成本、費用、損失及所得稅以外之稅捐（所得稅法第二十四條第一項參照），並按該純以收入計算之稅基，計算應納之營利事業所得稅稅額。在營利事業所得稅稅基之計算，不容許自收入減除成本、費用、損失及稅捐等，其不合事理及必然導致過苛的結果，顯而易見。關於所得稅之稽徵，正因為收入原則上不等於所得，所以就納稅義務人有違反申報義務的情形，本院釋字第二一八號解釋之解釋文釋稱：「人民

有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」該解釋意旨並經本院釋字第三六一號解釋之理由書再予重申。

相同的道理，在加值型營業稅，「當期銷售總額」非即營業人之「當期銷售的加值」，在採稅基扣減法時，應自「當期銷售總額」減除「當期進貨總額」時才能計得其「當期之銷售的加值」；在採稅額扣減法時，應自營業人當期「銷項稅額」，扣減「進項稅額」，始能計得其「當期應納或溢付營業稅額」。因為，「當期銷售總額」原則上不會等於「當期之銷售的加值」，所以最低限度應容許營業人減除雖未自動申報，但在稅捐稽徵機關所進行之裁處或救濟程序終結前，已提出之憑證上所載進項稅額。要之，自營業稅是週期稅立論，只能限制以「當期發生」之憑證所載進項稅額為扣減範圍，但不能限制僅得以「當期發生」並「已申報」之憑證所載進項稅額為扣減範圍。

然財政部在系爭函，透過否認逾期申報之憑證所載當期進項稅額在當期之扣減資格，使因未辦理營業登記即開始營業者，因未辦理進項稅額之申報，而致在其當期應納營業稅額之計算，不准扣除補報之進項稅額，造成在當期，以按其「銷售總額計得之銷項稅額」為其應納稅額及所漏稅額，對其課徵營業稅及處以漏稅罰。不依營業人「當期之銷售的加值」課稅論罰，不符合營業稅法第十五條第一項所定限以營業人「當期之加值」為課稅範圍的規範意旨。因此，必須檢討營業登記之可補辦性及憑證之可補正性，以及其補辦及補正之效力問題。

二、營業人未辦理營業登記之法律效果

依營業稅法第二十八條，營業人在開始營業前，固有向主管稽徵機關申請營業登記的義務，且其不辦理營業登記而為營業，依同法第四十五條，除通知限期補辦外，主管稽徵機關得對其處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。此為違反營業登記義務之行為罰。由同法第四十五條規定可見，對違反申請營業登記義務之營業人固可處以行為罰，但其主要之規範目的仍在於促其補辦。至於是否得對營業人課以漏稅罰，雖有同法第五十一條第一項第一款將「未依規定申請營業登記而營業者」定為漏稅罰的態樣之一，但不可忽視該項尚有「按所漏稅額處五倍以下罰鍰」的要件。依該要件，未辦營業登記之營業人倘無「所漏稅額」，即不得對其課以漏稅罰。亦即仍應視相關法律事實之發展程度

，始能認定營業人有無「所漏稅額」。

雖然未辦營業登記之營業人會因不能開立發票給其交易相對人，而有漏出的情形，從而可能有銷項稅額之短漏，但其進貨卻可能有自真正交易對象取得進項憑證。其結果，未辦營業登記之營業人，為其營業，可能僅有漏出，而未有漏進之情事。是故，按其營業事態的發展程度引起之漏稅結果，可能沒有單按漏開銷售憑證所計算之銷項稅額，論其漏稅額時那樣嚴重。有疑問者為：營業人未辦理營業登記，即不可能取得統一編號，供其所向之購買貨物或勞務之營業人，開立載明其名稱、地址及統一編號之進項稅額的憑證，以符合營業稅法第三十三條所定要式。這涉及憑證上之記載是否可以補正而後提出的問題。

三、憑證之記載及提出之可補正性

按銷售營業人開立之統一發票上的應行記載事項，有未依規定記載或所載不實之情形時，營業稅法第四十八條規定，除通知限期改正或補辦外，並得「按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之（第一項）。前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元（第二項）。」依該條規定，含買受人名稱、地址或統一編號之記載的欠缺，皆屬於可補正之事項。既要求或容許其補正，自當承認其補正後之效力。

關於憑證，實務上尚有關於提出時限的問題。關於適用於含營業稅之一切稅捐之稅捐稽徵法第四十四條所定憑證保存義務，就憑證之提出時限，本院釋字第六四二號解釋之解釋文釋稱：「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抵觸。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。」

關於進項稅額之扣抵，財政部八十年十二月二十三日台財稅第八〇一二六六

二一五號函釋表示：「（三）對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興辦工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」依該號函釋，財政部並不認為，未如期申報或所載原來不符營業稅法第三十三條之進項稅額，在補辦登記或補正憑證之應記載事項後不得扣抵。只是該函釋將其扣抵之准許，繫於「經輔導辦理營業登記」及「專案核實」上。然基於平等原則，對於未辦理營業登記而開始營業者之輔導辦理營業登記以及核實課徵，應平等對待。所以，前開函所繫之要件，除肯認營業登記及憑證之記載的可補辦或補正性外，不應引為可按專案裁量，給予差別待遇的依據。對此，本號解釋之解釋理由書，質疑如准許補辦或補正，豈不等於對已盡協力義務者及未盡協力義務者，給予相同待遇？因為未辦理營業登記及未依營業稅法第三十三條之規定開立發票者，已有營業稅法第四十五條規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」及第四十八條規定：「營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之（第一項）。前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元。」亦即皆已有責罰相當之行為罰的規定。不能說營業稅法至此，尚無對於已盡協力義務者及未盡協力義務者給予不同待遇。

與本聲請案有關，可能引起疑問者為，未依規定申請營業登記而營業者，其因購進貨物或勞務取得之憑證，是否即係「未依規定取得並保存同法第三十三條所列之憑證」，從而依同法第十九條第一項第一款規定，其進項稅額，不得扣抵銷項稅額？

實務上所以有未依規定申請營業登記而營業者，其因購進貨物或勞務取得之憑證，即係「未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證」的看法，乃因其認為「未依規定申請營業登記而營業者」必無「統一編號」，從而不能取得符合同法第三十三條所定具有載明購買人之名稱、地址及統一編號之統一發票。然承前所述，即便未依規定記載之事項為買受人名稱、地址或統一編號，依同法第四十八條，主管稽徵機關得通知開立統一發票之營業人，限期改正或補辦；經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，得連續處罰。要之，統一發票上關於買受人名稱、地址或統一編號並非不得補正之應記載事項。

何況，不得補正之見解如果成立，即無承認該憑證所載進項稅額之餘地，從而該憑證所載進項稅額在日後亦無得為留抵銷項稅額之可能。惟實務之處理上，就未依規定申請營業登記而營業者，主管稽徵機關仍承認其取得之憑證所載進項稅額，得記於該營業人之帳上作為留抵稅額，以供日後扣抵銷項稅額，而非一概否認之。既然如此，則表示，財政部認為，因營業人未依規定申請營業登記而引起之憑證上的記載欠缺，得為補正。是故，營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條規定，皆非該憑證上所載之進項稅額不得扣抵與其同期發生之銷項稅額的依據。此外，依適用於營業人之會計制度即權責發生制，進項稅額亦應歸屬於其據以發生之貨物或勞務之購買時所屬的期次。

四、漏稅罰之處罰以有所漏稅額為要件

至於進一步之漏稅罰上的處罰，尚應視在具體案件是否發展至有漏稅結果而定（本院釋字第三三七號解釋參照）。不得因營業人未依營業稅法第二十八條辦理營業登記，即認為，得不論漏稅結果之有無及範圍，一概按銷售額計算之銷項稅額，不扣除未申報之進項稅額，課以漏稅罰。

在加值型營業稅，因以營業人當期之加值為課稅範圍，所以在採稅額扣減法的情形，依營業稅法第十五條第一項，必須營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後有餘額，從而有當期應納營業稅額，而逾期未繳納的情形，始有所漏稅額，而後得依營業稅法第五十一條，按所漏稅額處五倍以下罰鍰。至其所漏稅額之有無的認定應憑證據。稅捐稽徵機關或行政法院即使認為，縱使依職權調查主義，其亦無義務調查營業人有無當期之進項稅額可供扣減，但還是不得因此拒絕依據納稅義務人已提出關於當期之進項稅額的憑證，肯認該進項稅額之存在，並以之為基礎，核實認定所漏稅額之有無及其數額。

關於進項稅額之扣抵，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款及系爭函，在營業稅法第十九條之外，另增「已依本法第三十五條規定申報」的要件，造成不以營業人之銷售階段的加值，而以其銷售額之全額為稅基，計算應納稅額的結果，牴觸加值型營業稅之基礎規定。而本號解釋卻認為所涉解釋內容，係「有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。」依該營業稅法施行細則及系爭函，由於實際存在之當期進項稅額的否認，使查得之資料，在範圍上受到限制，以致所認定之營業人當期的加值與實際存在之情形不符，虛增營業人之應納稅額及漏稅額。然本號解釋函卻認為，上開行政命令「並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」這與事實顯然不符。

五、自動報繳及查定課徵

在自動報繳的稅捐，納稅義務人雖有自動報繳的義務，但在營業稅之稽徵，營業人違反自動報繳義務時，已有營業稅法第四十九條規定：「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。」依該條規定，營業人違反自動報繳義務者，固得對其加徵滯報金或怠報金。但是否得對其處以漏稅罰，仍視有無所漏稅額而定。

未辦妥營業登記，即行開始營業，而未依規定申報者，依營業稅法第四十三條第一項第三款規定，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其應納稅額。此即營業稅之查定課徵。自動報繳及查定課徵雖是不同的稽徵方法，但其皆應依據憑證計算稅基，並無差異。在納稅義務人自動報繳的情形，其依據之憑證所以限於自動申報之憑證，乃因事務之發展階段使然，並無因此當然導出，在查定課徵的階段，稅捐稽徵機關及法院即得不依職權調查主義之意旨，負「對於有利及不利於納稅義務人之憑證一律予以注意」的義務。或至少稅捐稽徵機關及法院應依據營業人補提之進項稅額的憑證認定其進項稅額之有無及數額。以營業稅法第三十五條關於自動報繳之規定為依據，認為稅捐稽徵機關及行政法院，在查定課徵營業稅時，即可否認納稅義務人已提出之當期發生之進項稅額實在憑證的證據能力，並無營業稅法上明文之依據。

六、實質真實之認定：職權調查主義與舉證責任之分配

人民權利之保障或正義的實現，首先繫於可靠的證據法則。否則，再完美的實體規定，都只是迷人的幻景，徒增力求公平正義實現於人間的困難。行政程序法除在第九條就一般行政程序規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」還在第三十六條規定：「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。」此即職權調查主義。稅捐稽徵程序為特種行政程序。雖有為稅捐特別制定稅捐稽徵法，但該法並無排斥上開規定之適用。所以，上開規定對於稅務案件依然有其適用。

關於行政爭訟，訴願法第六十七條規定：「受理訴願機關應依職權或囑託有關機關或人員，實施調查、檢驗或勘驗，不受訴願人主張之拘束（第一項）。受理訴願機關應依訴願人或參加人之申請，調查證據。但就其申請調查之證據中認為不必要者，不在此限（第二項）。」依該條規定，受理訴願機關依職權調查主義之意旨，除應依職權調查證據外，並應依訴願人或參加人之申請，調查證據。行政訴訟法第一百二十五條第一項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不

受當事人主張之拘束。」第一百三十三條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」上開條文亦明白規定，在行政爭訟程序，受理訴願機關及行政法院皆應依職權調查證據，以釐清事實關係。在稅捐稽徵機關與納稅義務人分別為稅務關係之當事人的情形，依規範稅，稅捐稽徵機關雖然僅就稅捐債務之積極要件，例如銷項稅額，負舉證責任；其消極要件，例如進項稅額，應由納稅義務人負舉證責任，但這不表示，稅捐稽徵機關在稽徵程序中，受理訴願機關在訴願程序中，行政法院在行政訴訟程序中，可以不對當事人有利及不利事項一律注意。舉證責任之分配的意義僅止於：如果無證據能夠釐清爭點事實，主張與該爭點事實連結之法律效力者，將遭受不利之決定或裁判。但只要已有證據之提出，稅捐稽徵機關在稽徵程序，受理訴願機關在訴願程序，行政法院在行政訴訟程序即有義務，依據證據認定事實。不得拒絕已提出之證據，認定事實，以致發生脫離「實質之真實」，產生「以無為有」、「以有為無」或「指鹿為馬」的情事。

是故，營業稅法第四十三條第一項雖僅規定：「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」，但該項規定極其量僅得認為是：基於舉證責任之分配的認識所做的規定。但基於行政程序、訴願程序及行政訴訟程序所當遵守之職權調查主義，該項規定絕非稅捐稽徵機關、受理訴願機關及行政法院所以得無視於營業人提出之當期進項稅額之憑證的正當法律依據。該條第一項規定的內容尚可如是解讀，則顯示該項規定所存在的問題已不單純是：財稅機關在研擬該項規定時，立場有不當之偏頗，只顧國庫之稅捐利益，而不管人民之核實課徵或處罰的權益。還有立法機關制定該項規定時一時之不察，以及司法機關在法律之適用時，已無應依據證據，核實認定實質真實，應就法律之當否，為司法審查的意識。由這樣的行政、立法及司法機關所構建的國家，還是正義的化身嗎？

在加值型營業稅，營業人在購進貨物或勞務時，自其交易對象索取進項憑證，即已充分提供與該貨物或勞務之購買或銷售有關營業稅之勾稽可能性。蓋一切相關之銷售資料於開立發票後，已在財稅資料中心的管控之下，申報與否，在營業稅之勾稽上已非必要條件。僅因營業人在自動報繳階段未自動申報，即否認其所提出之進項憑證在當期之證據能力，手段顯然超過必要的程度。在這種情形，營業人之違章行為，極其量只是因未開立銷售憑證，而有銷項稅額的漏出。該漏出之銷項稅額減除其已取得憑證之進項稅額後之餘額，始為其真正之所漏稅額。

本院過去曾就情節類似，皆屬於未依期限自動申報的情形，作過二號解釋。

在所得稅之稽徵，關於扣繳稅款之勾稽，對於已扣繳而未申報之案件，本院釋字第三二七號解釋（82.10.08）之解釋文釋稱：「所得稅法第一百十四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」本院釋字第六七三號解釋（99.03.26）之解釋文釋稱：「所得稅法第一百十四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符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停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。」上開二號解釋皆認為申報義務之違反，僅屬於行為義務之違反，法律不應對違反行為義務之納稅義務人，課以漏稅罰或無上限金額限制之行為罰。

回應該二號解釋，所得稅法第一百十四條第二款經修正為：「扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：……二、扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰。但最高不得超過二萬元，最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」該款之修正始於 90.01.03。後來在 98.05.27. 再有一次修正，第二款前段規定之罰鍰上限自最高不得超過二萬二千五百元，下調為最高不得超過二萬元。上開修正之意旨共同為：縱使認為得將行為罰之法定裁量範圍連結於相關稅額之一定百分比或倍數，但只要是關於行為義務之違反的規定，其處罰規定即應有一定金額之上限的限制。

漏稅固然該罰，但應以實際上所漏稅額為課罰的基礎，始符合責罰相稱的原則。否認事實上存在之進項稅額，無異於對違法事實灌水，結果上與屈打成招無異。這不符合文明國家與正義之邦的行政與司法。

叁、結語：系爭函違反實質課稅原則及租稅法律主義

就課稅要件事實中之稅基的計算，系爭函將證明得扣減之進項稅額的憑證，限於營業人已申報之當期發生的進項稅額憑證，不包含營業人在調查程序中提出而未申報之當期發生的進項稅額憑證，並以此為基礎，核定營業人之應納稅額及所漏稅額。當中關於進項稅額的認定有「以有為無」的情事，在能核實課徵時，不遵守實質課稅原則及量能課稅原則所昭示之公平課稅的要求（本院釋字第四二〇號解釋參照）。

其次，因為有憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」以及第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」所以，釋憲解釋之實務已一貫肯認「租稅法律主義」。目前主要存在的疑問為：哪種事項可定性為「技術性、細節性」之事項，而得由財政部依其職權，以行政規則加以規定。其定性如果過度寬鬆，將根本挖空「租稅法律主義」在實務上的實效性，阻礙形式法治國家原則的實踐。惟涉及租稅構成要件之「稅基」事項，其並非「細節性」或「技術性」之事項係無庸置疑的。是以，系爭函否認以實際存在之當期進項稅額計算營業人之應納稅額，在結果上不以其「當期之加值」為課稅範圍，根本抵觸營業稅法第十五條第一項所定之基本原則。此為營業稅法在建制上對課稅範圍之基本決定：限於以營業人在其銷售階段之加值為課稅範圍。這是加值型營業稅之成其為加值型營業稅之存在基礎。營業稅之所以為消費稅，而非企業稅之道理亦在於此。既然加值型營業稅之建制的基本原則：以「營業加值」為課稅範圍。其相關法律或命令的規範規劃，自皆不得與之抵觸。故系爭函必須遵守憲法之依法行政原則，除命令不得抵觸法律之法律優位原則外，非細節性、技術性事項，必須以法律或法律明確授權訂定之法規命令為其規範依據，亦即應遵守租稅法律主義，這是本件違憲審查的重點之一。系爭函所涉之租稅處罰數額既與稅基有關，多數意見亦認為本號解釋係「有關如何認定……漏稅額所為釋示」，而系爭函卻以行政規則變更營業稅法第十五條第一項之明文規定，則由此亦已顯然可以得出系爭函已違反租稅法律主義之結論。

再者，本號解釋原因案件之確定終局判決（最高行政法院九十六年度判字第一三九九號判決）認為營業稅法第三十三條及第四十三條第一項第三款為同法第十五條第一項之特別規定。該見解不符合在規範有所衝突時，法律解釋應取向於所涉法律之基礎建制原則的要求。其道理有如：法律或命令不得抵觸憲法。

最後，多數意見認為實質課稅原則或量能課稅原則尚非憲法層次之原則或質疑實質課稅原則尚未足夠具體化到可以引用來論斷稅捐法令，是否違反實質課稅

原則或量能課稅原則的程度。實質課稅原則或量能課稅原則固然因屬於實質性的原則，而相對於「租稅法律主義」這種形式性的原則，有比較大之不確定性，但並非沒有典型的類型係無疑問的違反實質課稅原則或量能課稅原則。舉例言之，負稅能力存在於可歸屬於特定人之稅捐客體。所以如果就稅捐客體的認定，在積極要件，例如關於銷售額或銷項稅額，有「以無為有」之情事；或在消極要件，例如關於進貨額或進項稅額，有「以有為無」之情事，稅捐稽徵機關認定之稅基或應納稅額，即會因脫離實際存在之事實，而違反實質課稅原則或量能課稅原則。這是不需要什麼大理論，即可認識之自明的道理。只要願意實事求是，不以程序性之法律技術營造規範上之假相，具體案件中之課稅事實即可如實示現，為實質課稅原則或量能課稅原則之實踐提供確實之存在基礎。

拒絕接受如是簡明的事務法則，將自絕於實質法治國家原則，使稅制及稅政與現代憲政國家的普世價值，漸行漸遠。其結果，在全球化的潮流中，稅制及稅政兩皆與外面的進步世界接不上軌，使好不容易積累的人才與資源，含淚離開故鄉，另尋桃花源。這個形勢如果不能儘早扭轉，台灣的現狀將是二十一世紀台灣之經社發展的顛峰。

不同意見書

大法官 陳新民

法律表彰出國家幾個世紀以來所發展的故事，它不能被認為僅僅是數學課本上的定律與推算公式而已。

美國聯邦最高法院大法官·霍姆斯

對於本號解釋多數意見認為：「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三（以下簡稱系爭函），就同年六月七日修正發布之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，有關如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定（以下合稱系爭規定）之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸」之見解，本席歉難同意之，理由為：多數意見顯然側重系爭函符合租稅法律主義的文義論述，並未在系爭函之合憲立論上作出任何令人信服之闡釋。同時，忽視了租稅法律主義的內容，如欲獲得合憲性基礎，仍須透過「品質」方面之檢驗，易言之，必須就租稅公平原則與比例原則等一併加以檢驗。本號解釋多數意見顯未對此加以著墨，以致於未履行應詳盡地「說理義務」（Begründungspflicht），多數意見充其量只是再度細述相關法規的內容（此實係多此一舉），而未有澄清疑慮的積極性功能。多數意見另一個缺失，顯現在並未要求主管機關或立法者應檢討現行制度造成人民租

稅義務過度之負擔。對此多數意見在論理方面諸多之不足，本席謹提出不同意見如次，以略抒己見：

一、憲法第十九條租稅法律主義之意義

本號解釋理由書絕大多數文字，都在闡述系爭函之內容（如解釋理由書第二、三段），以及有無牴觸相關法律，並據此作出符合租稅法律主義的結論。但卻對於檢驗標準及為何會獲致合憲結論的「正當性理由」（Rechtsfertigungsgrund），幾乎沒有任何著墨。多數意見顯然認為：凡是被納入在租稅法律內之規範，皆為合憲。因此，解釋上行政規則只要沒有溢出相關法律或授權法律之範圍時，便不會有違憲之虞（註一）。

這種想法似乎肯認「租稅法不會有惡法」。吾人對於這種見解，當然不能支持。因為，今日的法治理論，已經毫不質疑：即使租稅法，也會形成惡法，當然這種法也不應有效力也。

會造成這種誤解之根源，恐怕是基於對「租稅法律主義」持過度僵化之見解，認為只要是立法者出於租稅政策形成自由，釋憲者就必須降低審查的密度，極度尊重立法者的判斷。同時，愛屋及烏地認為，即使稅捐機關對於租稅法規的函釋，亦有比較大的裁量餘地，而應受到釋憲者之尊重。此種立論，頗值得商榷。

按租稅法律主義的意義（註二），是否可以單獨視為只是限制人民財產權，賦予人民租稅義務的「工具論」，從而在合憲審查時，尚必須將其他管制法治國家法律的品質標準，例如：平等原則、比例原則，一併適用之？此可以稱為「併立論」；抑或是將租稅法律主義視為一個「概括性」的原則，可以衍生出平等原則、公平原則等子原則，是所謂的「內涵論」。

本號解釋多數意見似乎認為依大法官過去釋憲實務，乃採納「內涵論」。故一旦肯定了租稅法律主義，也表示通過平等原則、比例原則等原則之檢驗，甚至對於後者等「蘊含」原則之檢驗，也無庸過於重視也。本號解釋理由書的敘述方向，十足顯現出這種立論。

為何會造成這種誤解，本席推測恐誤解本院釋字第四二〇號解釋的字面文義，並未體會出該號解釋的根本用意也。吾人不妨再仔細分析一下此號解釋之內容：「……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。……」

同樣的內容亦可以見諸於本院其他相關解釋（本院釋字第四三八號、第四六〇號、第四九六號、第五〇〇號、第六二五號及本號解釋理由書第一段）。

這裡不可忽視的，乃是大法官認為「合憲」的租稅法律主義應有一定的解釋準則。易言之，應當有一定的檢驗標準：所謂的租稅法律主義，並非僅是「立法

形式產物」，而是「立法一定內容之產物」——必須同時滿足其他價值，例如實質課稅之公平原則（同見上述解釋），量能課稅（本院釋字第五九七號解釋）、應具有一定重要公益考量，如為了立法之經濟意義，以及租稅安定（本院釋字第六一五號、第六三五號解釋）、核實課徵稅捐（本院釋字第六〇七號、第五三七號解釋）、有必要的稽徵成本考量（本院釋字第五三七號、第六一五號、第五九三號解釋）……。而在援引比例原則方面，亦有不少實例，例如：財政部某函釋與憲法第十九條租稅法律主義……尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍（本院釋字第五九七號解釋），以及「以固定不變百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理（本院釋字第二一八號、第二四八號解釋），及「可選擇租稅負擔較小」（本院釋字第六一五號解釋）。

本席則認為應採取「工具論」的併立論。因為正如同其他限制人權之「法律保留原則」，即使租稅法律主義可界定其內容為「課予租稅義務及減免租稅之優惠，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件以法律定之。」亦和一般法律保留應遵守之「重要性理論」——只要涉及重要人權之事項，必須由法律規定，不得授權行政機關為之（例如本院釋字第二九八號、第三二三號、第四三〇號、第五三〇號、第五六三號解釋……等甚多解釋），皆同出於一樣的思維，基本精神完全相同。

其次，在授權行政機關訂定相關規定時，亦復如此。無論是在限制一般人權的法律，以及在租稅法律的授權規定時，皆應該遵守授權明確性原則。本院在租稅立法的授權明確性，固然已作出了不少解釋（本院釋字第三四六號、第五九三號、第六八〇號解釋），但在一般法律的授權明確性案件，也遑不相讓的作出甚多解釋（例如：本院釋字第三一三號、第四三二號、第四九一號、第五四七號、第六〇四號、第六七六號解釋）。

所以任何人權及財產權的侵犯，都應適用法律保留原則的前提下，一般行政權力應服膺「依法律行政」（Gesetzmäßigkeit der Verwaltung），和租稅法律主義拘束下，租稅效力應服膺「依法律課稅」（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung），兩者毫無差別也（註三）。

不惟寧是，在行政命令的許可性方面，亦有同樣之原則。租稅法律主義亦不限制租稅主管機關所為技術性及細節性事項，無庸法律明白授權，即可本於職權，以行政命令為必要之闡示（本院釋字第五九七號解釋參照）。這個原則亦適用在租稅法律以外，其他有關限制人權之法律之上，本院過去甚多解釋（本院釋字第三九〇號、第四〇二號、第六一九號及第六三八號解釋），都一再強調此法律保留原則與行政函釋權並不牴觸的見解，與租稅法律主義並無差異也。

故租稅法律主義應採「工具論」，租稅義務的產生之前提為租稅法律的存在為當然。其次檢驗其實質內容，即實質合法原則。租稅法律主義除形式合法主義外，亦應符合法治國家之法律應有的實質合法的「品質」之上的限制——即符合比例原則（註四），由憲法平等原則推導出的「公平課稅」（Lastengleichheit，公平負擔），以及「量能課稅」（Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit）。這些原則都具有憲法的位階，且早為公法學界肯認，為具有拘束立法者效力之憲法原則也（註五）。

本院釋字第六三五號解釋，便是採取這種理論的具體代表。該號解釋認為：

「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。

又納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（本院釋字第五六五號解釋參照）」。

上述的文字可分二段說明：在前段提及租稅法律主義與租稅公平原則乃併立存在的原則，也必須分別檢驗。後段提及應按實質稅負能力課予稅捐，例外雖可有差別待遇，但仍受憲法平等權之拘束。

故本院釋字第六三五號解釋可說是將「併立論」闡揚最為清楚之解釋。

二、本號解釋有無遵守租稅法律主義？

本號解釋多數意見雖然側重在有無違反租稅法律主義之字義解釋，實則未對系爭函有無違背此主義而作出嚴格檢驗。按所謂的租稅法律主義，乃是「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之」。主管機關對於技術性及細節性事項可逕予釋示，非一定需要法律授權不可，但屬於租稅法律主義內之要件，即不可如此。但本號解釋系爭函卻對於納稅義務人的「合法進貨憑證」的範圍加以限縮。對於未依法登記營業的

納稅義務人，既然已有「合法的進貨憑證」，該憑證可因其被提出之時點係在「查獲」先後，而可能溯及喪失其合法性。易言之，此由法律位階賦予的「合法性」資格，卻可被只有行政命令位階的系爭函予以否認。

故對於納稅義務人的租稅客體—可予扣抵稅額的合法進貨憑證，卻可由法律以下之行政命令予以變更，顯然撼動了租稅法律主義之精神（註六）。

在此也透露出本號解釋在「檢驗」系爭函，是否符合租稅法律主義之標準並不嚴謹的現象。本號解釋解釋文中提及：「符合……規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸」（在解釋理由書第四段中亦提及「未對營業人增加法律所未規定之義務」）。如果仔細觀察這裡僅用了「符合相關法律之立法意旨（及規定之經濟意義及一語帶過之實質課稅之公平原則）」，即足作出是否違反租稅法律主義的依據。而本院過去歷來相關的解釋，卻另外要加上「符合一般法律解釋之方法」，以及「符合憲法之規定」，才可以作出不違反租稅法律主義的結論（例如本院釋字第六九三號、第六二二號、第六六〇號、第六八五號解釋等）—在此應特別指出與本號解釋原因案件有極大關係的釋字第六六〇號解釋。同樣情形在一般解釋行政規則有無侵犯法律保留時，也是採取這種解釋原則（例如本院釋字第六一七號解釋）。即使在本院解釋，亦有較為簡略者，例如在釋字第六一五號解釋，只提出「符合立法意旨及未增加人民法律所無之限制」，為不牴觸租稅法律主義之理由，但也提出解釋行政函釋仍然必須「無違一般法律解釋之方法」。

由上述的說明可知，本號解釋多數意見對於系爭函釋的解釋方法，所採行不嚴謹的寬鬆標準，根本無法與過去所有論及行政命令有無牴觸租稅法律主義的解釋所能相提並論。

三、到底系爭規定的正當性理由何在？

本號解釋多數意見對於系爭規定的合憲依據，亦即到底正當性的理由何在？僅見諸解釋理由書第四段所提「避免破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度」。原來正是為了維護財稅機關勾稽營業稅的效率與方便性，而肯認系爭函限制人民主張可以扣抵稅額的合法進貨憑證之種類，以及認可主管機關據以作出高額度漏稅罰的合憲性。

但是這個「勾稽制度的效率與方便性」之正當性理由，在本號解釋中卻不免帶有隱藏性的色彩，沒有理直氣壯的援引之。其實，大法官過去解釋實務上也不乏勇敢指陳主管機關必須顧及其人力與時間的急迫性，而強迫人民付出高度的協力義務，讓勾稽制度更有效率。例如本院釋字第五三七號及第六一五號解釋，即是一例：

本院釋字第五三七號解釋指出：「……此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：『依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅』，與上開法條規定意旨相符，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。」

另外，本院釋字第六一五號解釋也指明：「……查扣除額申報減除方式之選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，准許納稅義務人參與稅負稽徵程序，而可以選擇租稅負擔較小或申報較方便之減除方式，供稽徵機關為應納稅額之核定。惟為避免納稅義務人申報減除方式之選擇，導致租稅法律關係不確定，而不能實現上述規範之目的，有為合理限制之必要。……乃以稽徵機關是否完成應納稅額之核定，作為納稅義務人上開選擇之期限規定，係為有效維護租稅安定之合理手段，已調和稽徵正確、稽徵程序經濟效能暨租稅安定之原則，要無逾越上開所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的，與憲法第十九條租稅法律原則並無違背。」

立法機關為了維護租稅安定及考量稽徵程序經濟效能，與稽徵職權順利進行等有關行政目的之考量，固符合公共利益的考量，但這也不是唯一足以作為限制人權的理由，仍須考量公共利益。此觀諸本院釋字第五七五號解釋理由書已經明揭此旨：

「……係基於行政效能之考量，以及職務分配之需要，俾於相當期間內確定各機關之職缺以達人事之安定。綜此，戶警分立實施方案已充分考量當事人之意願、權益及重新調整其工作環境所必要之期限，足使機關改隸後原有人員身分權益所受不利益減至最低，應認國家已選擇對相關公務員之權利限制最少、亦不至於耗費過度行政成本之方式以實現戶警分立。當事人就職缺之期待，縱不能盡如其意，相對於遵守法治國原則、適當分配警察任務與一般行政任務以回復憲政體制此一重大公益之重要性與必要性，其所受之不利影響，或屬輕微，或為尊重當事人個人意願之結果，並未逾越期待可能性之範圍，與法治國家比例原則之要求，尚屬相符。」

此外，依據行政程序法第九條之規定，行政機關在對於人民有利或不利益事項，都應當一律注意之。同時，行政罰法第八條已詳細規範比例原則的三個子原則。這兩個涉及行政處罰職權最重要的法律中，都強調了行政機關在決定給予人

民行政處罰時，或不利益行政處分時，負有「注意義務」——對人民有利及不利之事項有一律注意之義務。履行此義務，自然應依據職權進行調查，是為當然。此一調查自以「發現事實與確定事實」為鵠的。在行政機關有「追求事實真相」的執行職權之義務前提下，再論及對人民有利或不利的情形，都一定要並重而不可偏廢，行政機關一旦違反「發現真相」及「有利及不利一律注意」的二個義務而作出決定時，即屬於所謂的「行政恣意」（Wilkur der Verwaltung）。

誠然，租稅法律中也應當適用比例原則，已於前述（註七）。但立法者在租稅法律中，受到比例原則拘束的範圍，比起其他一般法律所受之拘束應來得小。這是因為立法者對於國家任務之履行，在在牽涉到國庫的充裕與否。有錢好辦事，這反應出立法者對於國家財政必須有一定掌控能力。故對於國庫收入的來源——稅捐收入，立法者必須有較大的形成空間。同樣的，關涉國家未來的財政能力——諸如經濟與財政政策的擬定，也必須賦予立法者較大的裁量空間，以致於在立法手段的目的性上，立法者的判斷便具有高度的優先性，是所謂的立法者「預測特權」（Prognosensprivileg des Gesetzgebers）（註八），這是必須受到釋憲者高度尊重的領域，除非有事實證明立法者的判斷錯誤，或是明顯顯示出有違反公平，否則應允許立法者有判斷餘地，俾使其負起民意政治的責任（註九）。因此，在立法者的政策形成範圍內，是不容易使用比例原則來加以約束。例如以財產權保障的原則（特別是財產權的制度性保障），固可以拘束立法者制定違憲的稅捐法律，但也只能夠適用於禁止制定「勒死式的稅捐」（Erdrosselungssteuern）的少數情形也（註十）。即使如此，到底稅捐稅率要達到何種程度，才會造成這種窒息式的違憲規定？也頗有彈性。除此之外，很難用比例原則來斷定一個稅捐規定是否達到立法目的，或是有無過度侵犯人民財產權也。

無怪乎有不少學界也認為運用比例原則來約束立法者的租稅立法，成果有限。但若涉及處罰方面，不論是行為罰或漏稅罰，則已超出立法純粹租稅政策的裁量權範圍，而應由財產權保障的角度來予以檢驗。故無論如何，作為國家公權力一環的立法租稅權，應當受到法治國家原則的拘束（授權明確性、法律可預見性……）已於前述。儘管立法者在稅捐實體法上容有較大的判斷空間，但亦不可恣意的違反租稅公平原則。在憲法解釋上，固然有尊重立法租稅判斷之必要，但亦應注意其有無濫用權限之可能。

此在稅捐法律之執行上，更應當注意有無逾越法治國的界限。正如同上述行政程序法第九條的規定，對於人民有利不利之情形都應當由行政機關一體重視，以作為行政處分之依據。如果行政權昧於對於人民有利的事實，反而作出違背事

實之不利處分，更是典型的行政恣意，即與法治國依法行政、依法課稅及比例原則，相互牴觸。

其實早在三十五年前（民國七十六年八月十四日），本院便作出極為開明與前瞻的釋字第二一八號解釋。吾人不妨再度引述此號解釋的內容：

「憲法第十九條規定：『人民有依法律納稅之義務』，國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件，致難依所得稅法第十四條第一項第七類第一目計算所得額者，財政部於六十七年四月七日所發（67）台財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發（69）台財稅字第三三五二三號等函釋示：『一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得』，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用」。

本號解釋值得注意的是：納稅人固然要盡協力之義務：「應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據」，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。同時，主管機關在決定應納稅額時，仍可要求納稅義務人「提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件」，顯然這種納稅義務人的「提示文件」，有主動提示與被動提示，這才是協力義務的完整呈現。在後者情形，正是行政機關在行使職權調查時，為發現「真實」，才要人民「補提證明文件」，也正是要人民提供對自己有利的文件，而行政機關也體認應當要注意此對於人民有利之情事也。

更何況，本號解釋原因案件當事人雖然未在當期申報進項憑證，但其進項憑證卻是合法，也是主管機關所不爭。既然進項憑證是合法，即表彰其有「對世」

的合法效力。其雖然在查獲後始提出，究與違法或虛偽之憑證，應有極大之差別。行政機關於此應否視此為有利當事人之證據？抑或是嚴苛地斷定其有故意的漏稅企圖？如果採取對人民不利的推斷，是否至少應在法律中明白規定此種「違法性」乎？故這種對「合法憑證」的事後提出，應依比例原則予以從寬認定（註十一）。

對此三十五年前的本院解釋之所以要求主管機關在沒有證明文件下所行使的「推估權」時，仍應「力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則」。而本案卻是營業人可以提出合法進貨憑證，而不是行政機關的純粹推估，反而認可這種系爭函之混淆事實之認定矣！三十五年來的「租稅公平正義觀」顯然有退大步現象矣（註十二）！

四、混淆行為罰與漏稅罰的分際

本號解釋多數意見的另一值得商榷之處，當是混淆了行為罰與漏稅罰的分際。按納稅義務人本應先申請營業登記完成後，始得開始營業。若違反此項義務，是為行為罰，營業稅法第四十五條設有處罰之規定，至於其有無漏稅事實，則應另行調查，並據以相關規定（營業稅法第五十一條）予以漏稅罰。自本院釋字第三三七號解釋採納此種行為罰與漏稅罰之分際後，幾年來已經對於此兩種行政罰設下若干規則，其中最重要的，僅針對漏稅罰可較為嚴格，不若行為罰一定要「封頂」——亦即處行為罰要有最重額度（包括處罰倍數）之限制，以及必須斟酌具體的違章情況及情節輕重，予以決定處罰額度之高低，但漏稅罰則不在此限（本院釋字第三二七號、第六七三號解釋參照）。

此外，本號解釋原因案件當事人（營業人），依據相關規定，不論有無銷售額，皆應按期填具申報書，檢附相關文件，向主管機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。營業人如違反此行為義務，應當課予行為罰。如果其另有漏稅的事實，方可以依據漏稅額處以一定倍數的漏稅罰（本院釋字第三三七號解釋參照）。本號解釋多數意見在解釋理由書第四段中，也明白地指陳營業人未依規定期限申報已取得合法進項憑證，即已經「違反了依法履行之協力義務」，以致於「破壞增值型營業稅立基之登記及申報制度」。這種敘述，已明白承認其應為典型的行為罰。然解釋理由卻又乾坤一轉，認為「故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務……」，又將行為罰變為漏稅罰。是否說明了一個「漏稅推論」——只要未限時申報就一律視為漏稅，任何舉證（無論何時，包括查核時才提出的合法憑證，足以證明無企圖漏稅之真相），都不能動搖其為漏稅之事實——已經經由本號解釋加以肯定乎？從而，本號解釋當事人究竟有無漏稅事實？還僅是違反申報義務？抑

或是先有行為罰，再有漏稅罰之事實，今後都無庸加以區分，而可以簡單與乾脆地認為是漏稅罰乎？

故本號解釋多數意見不僅將行為罰混為漏稅罰，混淆了兩種處罰的分際，破壞了本院長年以來對於此兩種罰則的區分。又這種推論過程的不具邏輯性，當然會造成對人民權利過度侵犯，蓋為了稽核，勾稽制度所課予之協力義務，僅需運用類似「怠金」的行為罰，來督促人民避免怠於申報即足矣（註十三）！

五、結論—稅政宜寬勿苛，以示稅政權力之謙抑

禮記檀弓篇，載有孔子一句名言：「苛政猛於虎」。而苛政主要顯現於刑罰與苛捐繁稅方面。

因此，國家的每部法律，特別是容易牽涉到斷定國家的統治是否是仁政或暴政的稅捐與刑事法律，都會顯示出國家的法政文明程度與時代之精神。每個法律的條文都在述說著其成長的歷史過程與制定者的動機、想法。這讓本席想起了美國最偉大的法學家—聯邦最高法院的霍姆斯大法官（Oliver Wendell Holmes）曾經說過的一句話：「法律表彰出國家幾個世紀以來所發展的故事，它不能被認為僅僅是數學課本上的定律與推算公式而已」（註十四）。

稅捐法律正是如此。它的精神不以斤斤計較於確定人民繳稅推算公式為已足，更是表彰稅法背後的法治國謙遜不霸道及合情合理的公權力！

法治國家對於每個稅捐條文，當遵守嚴格的稅捐法律主義。不論是對於人民稅捐義務的範圍，也包括了相關的協力義務、處罰的裁量權利……，都必須臣服於法治國家的基本原則，切不可因人民有依法律納稅的憲法義務，而容忍稅捐權力逸脫法治國原則之拘束。正如同人民依法律有服兵役之義務，同樣見諸憲法之規定。但國家與軍事機關絲毫不得運用此人民之憲法義務規定，而擁有任何蠻橫權力侵犯入伍青年之人權與尊嚴也（註十五）。

因此，稅政猶如刑政，都宜寬而不宜苛。這也符合一句拉丁法諺所表彰的法治國家原則—「有懷疑時，應有利於人民自由之解釋」（in dubio pro libertate）。

本席對於本號解釋多數意見另一個較難贊同之處，乃是並未作出「檢討改進」之宣示。如果再審視一下主管機關的系爭函都使用「……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」的字句，字裡行間明顯透露出主管機關還存有一絲謙遜、不太自信的「尚不宜」心態，似乎主管機關也自知營業人「自始擁有」可以扣抵銷項稅額的進項憑證。這是「真相在前」，主管機關才會使用此容有轉寰餘地的措辭也。然而，本號解釋多數意見反而為主管機關的「不自信」表述，注下強心針而為其強力背書之

，其妥善乎？似值吾人再三斟酌也。

註一：例如本院釋字第六一五號解釋：「函釋……依法定職權而為之闡釋，並未增加該等規定所無之限制，均與憲法第十九條租稅法律原則無違。」

註二：關於租稅法律主義的概念，可參見：黃茂榮，《稅法總論》，第一冊，植根法學叢書編輯室，二〇〇五年九月，二版，第二六一頁以下；陳清秀，《稅法總論》，二〇一〇年九月六版，第三十九頁以下；顏慶章，《租稅法》，自版，二〇一〇年八月，第六十四頁以下。

註三：P. Badura, Staatsrecht, 5. Aufl., 2012, 13.

註四：P. Badura, Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung, 4. Aufl., 2011, Rdnr. 68. 69.

註五：P. Badura, Staatsrecht, I I. 14, 15.

註六：同樣的例子，例如在實務上對於已自動補辦營業登記者，如其之前的興建工程需要之材料及勞務支出所取得之憑證，雖已逾申報扣抵期限，財政部亦得「專案核實」，准予扣抵，見財政部八十年十二月三日台財稅第八〇一二六六二一五號函（三）。也不無引起違反平等權疑慮之可能。

註七：同註四處。

註八：關於立法者預測特權，可參閱本席在本院釋字第六六二號解釋不同意見書及第六九四號解釋協同意見書。

註九：P. Badura, Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung, Rdnr. 70.

註十：陳新民，《憲法基本權利之基本理論》，上冊，元照出版公司，五版，二〇〇二年，第三〇四頁。

註十一：同樣見解，可參見陳清秀，《稅法總論》，元照出版公司，六版，二〇一〇年，第六五三頁。

註十二：可參見：李建良，〈簡釋釋字第六六〇號解釋〉，《臺灣法學雜誌》，第一三〇期，二〇〇九年六月，第二五〇頁。

註十三：陳清秀，〈加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第六六〇號解釋評析〉，《東吳法律學報》，第二十一卷第四期，二〇一〇年，第二九〇頁以下。

註十四：陳新民著，《公法學劄記》，三版，新學林出版公司，民國九十四年十月，第三〇六頁。

註十五：陳新民著，《軍事憲法論》，二〇〇〇年四月，揚智出版公司，第一六四頁。

本號解釋認財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三：「又依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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。」（下稱系爭函），並未增加營業人法律上所未規定之義務，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。其主要理由為：

- 一、綜合營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款及營業稅法施行細則第二十九條、第五十二條第二項第一款等規定，應作如是解釋。
- 二、限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額之解釋，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的。
- 三、如是解釋，無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則。
- 四、如是解釋，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。

惟，

- 一、漏稅罰以有法定該當行為，並發生漏稅之事實為處罰要件，無漏稅額即無漏稅罰。未經營業登記而營業者，係指未依營業稅法第二十八條規定於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記而為營業行為之人。營業人如於被查獲前，補辦理營業登記並報繳營業稅，得依稅捐稽徵法第四十八條之一及稅務違章案件減免處罰標準第十六條之一規定，免繳納營業稅法第五十一條規定之漏稅罰及第四十五條規定之行為罰。如未補辦登記、繳稅，其因有營業行為而應負擔之行為罰、漏稅罰之責任，不得免除，而為納稅義務人。

營業人一被查獲，除應限期補辦登記外，另處以一千元以上一萬元以下罰鍰。逾期仍未補辦者，得連續處罰（營業稅法第四十五條）。此為對營業人因違反稅法上之作為或不作為義務而為之處罰，為行為罰，與漏稅罰不同。後者係就漏稅行為所為之處罰，應以有漏稅之事實為處罰要件。無漏稅額即無漏稅罰，是，不論有無漏稅事實即以科罰，有違憲法保障人民權利之意旨（本院釋字第三三七號、第三三九號解釋意旨參照）。系爭函以營業人違反申報協力義務為由，就營

業人所漏稅額之認定，排除營業人於被查獲後所提出之合法進項憑證之稅額扣除權之行使，是否合憲？為本案之爭點。

二、租稅憑證之取捨，以與該憑證所欲證明之租稅構成要件之關聯性為準

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。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。又課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（本院釋字第四二〇號、第四三八號、第四六〇號、第四九六號、第五〇〇號解釋、九十八年五月十三日增訂之稅捐稽徵法第十二條之一參照）。是，租稅憑證之取捨，以與該憑證所欲證明之租稅構成要件之關聯性為準，納稅義務人於稅額核認確定前，得提出以供稽徵機關核認（詳見下列九之說明）。

三、法律已明定租稅構成要件時，不得以命令作實質之改變

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範（本院釋字第六五〇號、第六五七號、第六五八號解釋參照）。

四、營業稅法第一條、第一條之一、第二條已明定加值型營業稅之租稅構成要件

營業稅法第二條為租稅主體（納稅義務人）之規定，營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。……。第一條為租稅客體之規定：在中華民國境內銷售之貨物或勞務及進口貨物。第一條之一為稅基之規定：本法所稱加值型營業稅，係指依第四章第一節計算稅額者；……。第四章第一節第十四條第二項規定：銷項稅額指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額；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；第三項規定：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。第十九條第一項第一款則規定營業人購進之貨物或勞務，未依規定取得並保存第三十三條（進項憑證係指載明營業人之名稱、地址、統一編號之於購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票）所列之憑證者，該進項稅額，不得扣抵銷項稅額。是，營業稅法就租稅主體、租稅客體、稅基及進項憑證是否合法、所載稅額得否扣抵銷項稅額等租稅構成要件，均已明定，不得因行政函釋而改變。依上開規定，加值型營業稅之稅基為銷項稅額減進項稅額，營業人僅就增值部分負責。且凡符合第十九條規定之進項憑證所載進項稅額，均可扣抵銷

項稅額，未以營業人已申報為要件。

五、主管機關查得之資料，關乎加值型營業稅稅基之建立、稅額之認定，非屬執行法律之細節性、技術性次要事項，不得以命令定之

應納稅額＝稅基乘以法定稅率。營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，營業稅法第五十一條第一款之漏稅額，係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。「查得之資料」關乎稅基之建立，為決定稅額之根本，則查得之資料得否斟酌予以核計應納稅額，非屬執行法律之細節性、技術性次要事項，依上開 3 所示解釋意旨，不得由主管機關以命令為必要之規範，方符租稅法律主義。

六、將「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」解釋為「主管稽徵機關依『查得』之銷項稅額扣減『已申報』之進項稅額資料核定應補徵之應納稅額為漏稅額」與實質課稅公平原則不符，違反租稅法律主義

營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款既無以「申報之資料」為調查對象之規範，又未限制主管稽徵機關僅得就銷項資料為調查，則主管稽徵機關依調查所得之進項資料，倘與課徵租稅之構成要件事實相關，即應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，為該資料之取捨。縱營業人未曾以填具申報書之方式向稽徵機關為申報，所查得之買入（進項）資料所載進項稅額，不當然排除。又依營業稅法第三十五條第一項營業人不論有無銷售額，應定期以填具申報書之方式申報當期之銷售額、應納或溢付營業稅額、第十五條第一項「應納或溢付營業稅額」為當期銷項稅額扣減進項稅額之餘額規定，若將「查得資料」之範圍限於已申報之進、銷項資料，則對於從未申報之未經營業登記而為營業之納稅義務人，將因無查得資料而免除其應負之稅責，若認為「申報資料」僅針對進項稅額而不及於銷項稅額，又與第三十五條「應予申報之內容」不符。依該條文規定，顯然無法得到主管稽徵機關核定應納稅額時，有關進項稅額之資料限於已申報者，銷項稅額不限於已申報者之結論。系爭函依上開條文，將同法施行細則第五十二條第二項第一款「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」解釋為「主管稽徵機關依『查得』之銷項稅額扣減『已申報』之進項稅額資料核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，其結果，對於查獲前未曾申報之未經營業登記而營業者，其加值型營業稅之稅基，由法定之當期銷項稅額扣除進項稅額，變成為加值型營業稅基等於查獲當期之銷項稅額，顯然違反租稅法律主義。況有本生意為常態，無本生意非常態，稅額之核定必須反映納稅義務人之收入與成本之關係，縱無查得之成本憑據，也必須推估其成本（如同業利潤標準之採用），以反映納稅義務人之負稅能力。系爭函將非常態之無本生意概念

引入，違反僅就「增值」部分課徵營業稅之增值型營業稅制，虛增應納稅額，仍合乎實質課稅之公平原則乎？

七、營業稅法第十五條第一項、第三十三條第一款、第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款均未規定進項稅額須以查獲前已申報者為限

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。第三十三條第一款規定：營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。第四十三條第一項第三款規定：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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：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。第五十一條第一款規定：納稅義務人，有下列情形之一者，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：一、未依規定申請營業登記而營業者。綜上規定，無從得出進項稅額須於查獲前已申報者為限之結論。反倒是凡購進貨物或勞務時，依規定取得合乎營業稅法第三十三條要式要件之進項稅額憑證，均得作為自銷項稅額扣抵之進項稅額，而據以核計增值型營業稅（營業稅法第十九條）。同樣的，亦未以「已申報」為要件。

八、營業人未申報進項稅額並非協力義務之違反

營業人的進項稅額扣抵權，於給付含括營業稅額在內之貨款時即存在，不以銷項稅額（開立進項憑證者）申報並納稅為必要。營業稅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。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。參諸營業稅法第十五條第一項有關進項稅額，不以當期發生者為限之規定，使營業人於扣抵期間內，即可選擇以當期發生或之前已經存在的進項稅額扣抵當期銷項稅額，甚或選擇不行使扣除權。由此觀之，營業人未申報進項稅額，不是申報協力義務的違反，於被查獲時，在稅捐機關核定應納稅額前，提出進項憑證，經稽徵機關查證為合法後，行使其進項稅額扣抵權，主張扣抵，稽徵機關可以其違反申報協力義務為由，而不予採酌？

九、營業稅與所得稅同採申報制亦同屬週期稅，本院釋字第二一八號解釋意旨，於營業稅亦應適用。週期課徵與自動勾稽之立法目的，尚不足以作為系爭函合憲之理由

國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證

明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法第十九條規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則（本院第二一八號解釋參照），國外亦有相同之立法例（註一）。財政部七十九年十一月二十八日台財稅第七九〇三六七三四〇號函亦指明，營利事業經稽徵機關依現行所得稅法第八十三條第三項規定核定所得額後，於行政救濟時始行補提帳證，應准予查帳核定（註二）。上開解釋與函釋均在說明租稅以核實課徵為原則，於推估時應力求客觀、合理，使應納稅額與納稅義務人之實際所得額相當。納稅義務未自行申報又未提出憑證以供調查時，稽徵機關仍有依職權調查或為合理推估之義務，遑論納稅義務人已提出經稽徵機關認定為合法之憑證。所得稅與營業稅同採申報制，亦同屬週期稅，因此週期課徵與自動勾稽之立法目的，尚不足以作為納稅義務人於稽徵機關查核時，始提出之合法進項稅額憑證應予以排除之理由。

十、營業稅因買賣行為而轉嫁由最後消費者負擔，與營業人是否履行登記、申報協力義務無關

本號解釋提出營業人未如期申報營業稅，即不得將原應由最後消費者負擔之為間接稅之營業稅轉嫁之見解。然消費稅（營業稅）為間接稅，由最終消費者負擔之稅捐，此種消費稅不問營業人有無申報，該間接稅應由最後消費者負擔之稅制，不會變更。蓋營業人對於應稅貨物之定價，應內含營業稅（營業稅法第三十二條第二項），納稅義務人將貨物出售時，該貨價包含其因買進該貨物時已繳納之營業稅，再加上其加值部分核計之營業稅，即可經由轉賣行為轉嫁予下一位消費者負擔。換言之，稽徵機關所核定之銷售額，業已含括營業稅額在內，營業人於收受價金時，即已將其於購入貨物時已繳納之營業稅額，內含於新貨價中轉嫁，不會發生多數意見所稱「只有」依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之情形。反倒是，如為一次之營業行為而被拒絕承認已繳納之進項營業稅，致營業人不能扣抵或退還時，將發生政府超收（重複收取）營業稅款之結果。

十一、申報協力義務之違反與漏稅額之認定無關

依法履行與不依法履行登記及申報協力義務之營業人在法律上有其差別待

遇。未依規定申請營業登記而營業者，如前所述，應依營業稅法第四十五條規定負行為罰責任。如有逃漏稅款之事實時，除另應依營業稅法第五十一條規定，將被追繳稅款、加徵依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局一年期定期存款利率按日加計利息（稅捐稽徵法第四十八條之一第二項）及按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰外，並得停止營業，與依法履行協力義務且無逃漏稅者之法律地位（行為罰與漏稅罰）是有不同，而與依法履行協力義務，惟有逃漏稅者之法律地位，亦有不同（行為罰之有無）。然逃漏稅者，依營業稅法第五十一條第一款、第三款規定，其等應被追徵稅款及漏稅罰乃適用同一規定，不因已否履行登記、申報協力義務而異。益見，違反登記、申報協力義務應負之責任，與是否逃漏稅之法律效果並不相關。系爭函以申報義務違反為由，於漏稅額之核定上排除納稅義務人提出、行使進項稅額扣除權，斷然無據。

十二、實務上未依營業稅法第十九條規定排除與同法第三十三條規定之要式要件不符之進項憑證之採認，而是以多號函釋建立事前取得憑證，事後扣抵或退還原則

依營業稅法第十五條、第十九條、第三十二條第一項及營業人開立發票時限表第一點規定，營業人取得進項憑證之「時點」，應為購進貨物或勞力，賣方（銷方）開立統一發票時。於該法定時點，由於未經營業登記之營業人（此與同法施行細則第三十六條開始營業前，因購進貨物或勞務，為取得本法第三十三條規定之憑證時，得先向主管稽徵機關申請統一編號不同），因無統一編號，無從取得合乎營業稅法第三十三條規定得以扣抵銷項稅額之進項憑證，依同法第十九條第一項第一款規定，在理論上不得以之為進項稅額之憑證，由銷項稅額扣除之。然財政部以台財稅第七五六六一二一號、第七九〇七三五七九一號、第八〇一二六六二一五號、第八四一六五八二四八號等函釋（註三），使未經營業登記之營業人得以行使扣抵權之進項憑證，不以合乎營業稅法第三十三條之要式要件為必要，排除同法第十九條規定之適用，更排除同法施行細則第二十九條使用期限之限制。同樣的亦未以查獲時已申報者為限。

十三、營業稅法施行細則第五十二條立法沿革及理由，亦說明應納稅額之核定，必須符合實質課稅之公平原則

七十七年六月二十五日發布時營業稅法施行細則第五十二條第一款規定有營業稅法第五十一條第一款至第四款之情形，以主管稽徵機關核定之銷售額，認定為漏稅額。漏稅額之計算，並不考慮進項稅額。於八十九年六月七日修正，分為二項。其第二項第一款規定為營業稅法第五十一條之漏稅額，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。其修正理由為：參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依營業稅法第五十一條規定追繳

稅款及處罰，應以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件，故八十四年十一月一日修正發布之營業稅法施行細則第五十一條第五款之漏稅額，係指因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款，以符上開司法院大法官會議解釋意旨；惟同條項第一款有關漏稅額之規定，則未配合修正，兩者有欠衡平。又依營業稅法第十四條第二項及第十五條第一項規定，營業人當期銷售額按規定稅率計算之銷項稅額扣減進項稅額後為當期應納或溢付稅額。準此，本細則第五十二條第二項第一款規定，有關本法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，較為妥適（註四）。是以，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，概依營業稅法第五十一條規定處罰，有違憲法保障人民權利之意旨（釋字第三三七號解釋參照）乃貫徹實質課稅之公平原則，以符租稅法律主義。

綜上，系爭函釋對於未經營業登記而營業之納稅義務人，逕以查獲之銷項稅額為漏稅額之認定，除增加當期應繳之納稅額、所提高之漏稅額可能超過營業稅法第五十一條最高罰鍰之規定外，推翻營業稅法第一條之一加值型營業稅稅基之規定，違反實質課稅之公平原則，不符租稅法律主義，爰提出不同意見書。

註一：本院釋字第二一八號解釋劉鐵錚大法官提出之協同意見書表示：

註解 2、（一）西德之相關立法例

1. 西德租稅通則法（一九七七）第一六二條係關於課稅基礎之推估之規定。其第一項規定：「稽徵機關就課稅基礎不能為調查或計算時，則應推估之。但於推估時，應注意推估上之各種情事」。第二項規定：「納稅義務人就自己之報告不能為完全之說明，或拒絕提供其他資料，或拒絕為代替宣誓之保證，或違反依同法第九十條第二項之協助義務時，尤應推估之。納稅義務人不依稅法設置帳簿或登帳者，或其帳證紀錄非依同法第一五八條之規定者，亦同」。
2. 西德租稅通則法第九十條係關於當事人之合作義務之規定，其第一項規定：
「當事人就事實之調查負合作之義務。當事人應藉對於課稅有重大關係之事實完全與真實之公開，並提供於彼然之證據方法，以遵守合作之義務。義務之範圍，視個別情況而定」。
。第二項規定：「應調查或在稅法上應予評價之事實，如有涉及本法適用範圍以外之事件者，當事人應闡明其事實，並

提出所需之證據方法。對此，當事人應盡一切法律上與事實上之可能性。當事人依情況就其關係之形成賦予可能性且容許之者，不得主張不能闡明或不能提出證據方法」。

（二）美國之相關立法例

依美國內地稅法（一九五四）第四四六條（b）項規定：「如納稅義務人不使用正規之會計處理方法，或其使用之方法不能明確顯示所得時，則將本於稽徵機關之意見，而以足資明確顯示所得之方法計算其課稅所得」。

（三）日本之相關立法例

依日本現行所得稅法第一五六條（法人稅法則為第一三一條）規定：「稅務署長對於住民之所得稅為更正（調整核定）或決定（逕行核定）時，得依其財產或債務之增減狀況、收入或支出之狀況，或依生產量、銷售量及其他使用量、員工數及其事業規模等，以推計其各該年度之各種所得或損失之金額」。

註解 3、美國關於推計課稅之態樣，舉其要者，約有下列五種：

（一）淨值證明法：

此法係依據納稅人之課稅年度終了時之資產淨值對該年度開始時所增加之金額，與其本年度中各項消費支出之金額合計之總額，推計其所得。

（二）現金消費額法：

此法係以納稅人在課稅年度期間所支出之消費金額，所超過其所申報之所得額之差額，推計為未申報之所得額。

（三）百分率法：

此法係以納稅人以往年度結算申報書或同業納稅人之申報書所示之成本、收入、毛利及淨利等之各種百分率，與此納稅人現年度所申報者相互比照，以推計其所得。

（四）單位數量法：

此法係依銷貨量、用料量、員工數，耗電量等之計算單位，求得每一單位之所得額或生產量等，據以推計其全部所得額。

（五）銀行存款額法：

此法係將銀行存款之全部金額中，減除顯非所得構成性之部分後，推計其所餘部分為課稅所得。

註二：該函之說明：二、查現行所得稅法第八十三條第三項既已刪除「不得提出異議

」之規定，營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。惟稽徵機關於進行調查時，可視情節依所得稅法第一百零七條第一項或稅捐稽徵法第四十六條第一項規定予以處罰。

註三： 1、財政部七十五年八月二十八日台財稅第七五六六一二一號函：公司目前正在籌備期間，尚未開始營業，其取得固定資產之進項稅額，准予在辦妥營業登記後，依照營業稅法第三十九條第二項規定，由主管稽徵機關查明進項貨物確屬該公司所使用，核實退還。

2、財政部八十年二月十二日台財稅第七九〇七三五七九一號函：公司組織之營利事業在未經主管機關核准登記並賦予營利事業統一編號前，購買貨物或勞務，所取得之二聯式統一發票，並已入帳者，可於辦妥營業登記後，檢附公司申請設立登記實收資本額基準日經會計師查核簽證之資產負債表影本，由稽徵機關依營業稅法第三十九條第二項規定查明進項貨物或勞務，確實歸屬公司後，核實退還其進項稅額。

3、財政部八十年十二月二十三日台財稅第八〇一二六六二一五號函：檢附營業人假借（利用）個人名義建屋出售逃漏稅查緝情形有關事宜「會議紀錄……（三）對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興辦工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。（五）個人建屋出售，經輔導辦理營利事業設立登記前之案件，尚不發生不依法開立發票交付買受人之行為罰。至原為建設公司，假借（利用）個人名義建屋出售者，其有不依規定給與他人憑證之行為罰部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條論處。

4、財政部八十四年十月十五日台財稅第八四一六五八二四八號函：外國分公司未經核准登記前之進項稅額得核實退還。

註四：《中華民國稅務通鑑（上冊）》，中國租稅研究會編印，90 年版，頁 754。

不同意見書

大法官 羅昌發

本解釋多數意見認為，財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三（以下簡稱系爭函釋），就八十四年八月二日修正公布、同年九月一日施行之營業稅法（該法於九十年七月九日修正更名為「加值型及非加值型營業稅法」；以下稱營業稅法）第五十一條「漏稅額」所為「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」之解釋，符合營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，並未增加營業人法律上所未規定之義務，而與憲法第十九條之租稅法律主義無違。本席認為，多數意見在憲法條文之引用及在法律解釋原則之適用上，均頗有斟酌餘地；且造成不合理的結果。爰提出本不同意見書。

壹、本件究屬憲法第十九條「租稅法律主義」問題抑或憲法第二十三條「法律保留原則」問題之釐清

一、憲法第十九條規定：「人民有依法納稅之義務。」本條一方面係對人民課以納稅之憲法上義務；另一方面則要求國家在對人民課以納稅義務時，必須依法律為之。具體言之，國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。此即租稅法律主義的要旨。簡言之，租稅法律主義係要求就規範人民繳納稅捐之構成要件事項，以法律定之。

二、憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」依此規定，限制憲法所列各項自由權利之前提，為以法律為之（某些情況下，亦得以法律明確授權之命令為之）；如非以法律為之，無論其對人民自由權利之限制理由如何正當（亦即，縱使其限制係為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要），仍無法通過憲法第二十三條之檢視。此即「法律保留原則」（由於如下所述，系爭函釋並未能通過「法律保留原則」之檢視，故本意見書並未針對該函釋是否符合憲法第二十三條之「必要性」要件，為進一步分析）。

三、本號解釋所涉及者為營業稅法第五十一條之處罰。依本件聲請之原因事件行為時有效之該條（即前揭八十四年八月二日修正公布、同年九月一日施行者）本文規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，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」（嗣九十九年十二月八日修正降低罰鍰倍數為「五倍以下」）。故該條所規定之法律效果，包括三部分：「追繳稅款」、「按所漏稅額處倍數罰鍰」、「停止其營業」。本件二聲請人在其原因事件，均係爭執補徵營業稅及按所漏稅額裁處二倍或三倍不等之罰鍰之處分；並針對此二部分處分之法令依據聲請解釋憲法。其中「追繳稅款」部分，核係租稅之課徵；屬前揭憲法第十九條「租稅法律主義」規範之範圍，並無疑義。然「所漏稅額處倍數罰鍰」

之部分，雖其處罰之目的係在確保營業稅之課徵，防止逃漏或短漏營業稅，且雖此種處罰係以「漏稅額」為計算基礎，惟其所課處之金額，性質上並非國家對人民課徵之租稅；而係國家對人民課以之財產上處罰。詳言之，此係因人民違反稅法上之義務，而以剝奪人民財產權之方式所施予之非難性不利處分；其處罰之性質，屬對人民財產權之剝奪，自應受憲法第二十三條「以法律限制」之規範。換言之，營業稅法第五十一條第一項「追繳稅款」之部分，屬憲法第十九條「租稅法律主義」適用之範圍；而「按所漏稅額處倍數罰鍰」之部分，則屬憲法第二十三條「法律保留」之範圍。此兩者之判斷基準類似，均以是否有法律規定為標準，以決定是否符合憲法要求。然其憲法依據既有不同，自應分別處理。多數意見僅以「租稅法律主義」作為認定營業稅法第五十一條所規定「按所『漏稅額』處倍數罰鍰」是否違憲之根據，顯有斟酌餘地。

貳、「租稅法律主義」與「法律保留原則」判斷之基準

- 一、在憲法第十九條「租稅法律主義」之下，國家對人民課稅必須依法律為之；其內涵包括國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之；已如前述。依本院以往解釋，主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即認與租稅法律主義無違（本院釋字第六二二號、第六六〇號、第六八五號、第六九三號解釋參照）；且依本件解釋理由及釋字第六五七號解釋意旨，行政命令或函釋所規定之事項如未有法律明文規定，則其是否違反租稅法律主義，亦須視該規範是否屬於執行法律之「細節性」或「技術性」事項為準。
- 二、而在憲法第二十三條「法律保留原則」下，對限制人民自由權利之事項雖應以法律定之，但所涉及者如屬執行法律之「細節性」、「技術性」次要事項，亦非不得以行政命令定之（本院釋字第五六八號、第六五〇號、第六五七號、第六五八號解釋參照）。故「租稅法律主義」與「法律保留原則」，在認定是否得以行政命令或函釋訂定相關事項時，原則上均以所涉事項是否屬「細節性」或「技術性」者為判斷基礎；兩者情形十分類似。且判斷某一行政命令有無違背此二原則時，亦均應以其內容是否符合一般法律解釋方法下應有之結論為準。
- 三、本件情形，系爭函釋適用於營業稅法第五十一條「追繳稅款」時，是否違背租稅法律主義，以及適用於該條「按所漏稅額處倍數罰鍰」時，是否違背法律保留原則，均應以系爭函釋所解釋之「漏稅額」以及其排除「進項稅額准予扣抵或退還」，是否屬「細節性」或「技術性」事項；且該函釋之見解，是否係一般法律解

釋方法下所應有之結論，為判斷基礎。

叁、「漏稅額」之認定及「進項稅額」之排除，應非「細節性」或「技術性」事項

一、如前所述，營業稅法第五十一條係規定納稅義務人如有該條所列各款情形之一者（包括系爭之第一款「未依規定申請營業登記而營業者」），除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍（按：現行法為五倍以下）罰鍰，並得停止其營業。由於追繳稅款及對漏稅之處罰，完全以「漏稅額」為計算基礎，故「漏稅額」一詞，屬於該條重要的構成要件。「漏稅額」之認定，自屬該條追繳稅款及處罰倍數罰鍰之實質且重要的事項；而非僅屬「細節性」或「技術性」事項。

二、營業稅法中之「加值型營業稅」，最基本的計算結構為以「銷項稅額」扣減「進項稅額」之餘額，作為應納或溢付營業稅額（營業稅法第十五條第一項規定參照）。營業稅之漏繳額度之計算，自亦應以此「銷項稅額」扣減「進項稅額」之基本計算結構為之。如改變此一「銷項稅額」扣減「進項稅額」基本結構，則將牽動稅基之大小；此涉及租稅構成要件之規範，顯然屬於重要且實質事項，而非「細節性」或「技術性」之事項。行政機關自不得透過函釋，改變此一稅捐計算基本結構之重要內涵。

肆、系爭函釋是否屬一般法律解釋方法下所應有之結論亦有疑義

一、多數意見援引營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項及第四十三條第一項第三款等規定，認系爭函釋符合該等規定之立法意旨；並於解釋理由書中另援引營業稅法第十四條、第十六條、第十九條及該法施行細則第二十九條及第五十二條第二項第一款等規定作為論據。

二、有關營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條等規定部分：多數意見認為，依此等規定，「加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額。且同法第十五條第一項規定當期銷售稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業人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，而據以計算當期應繳納或溢付營業稅額為前提要件。」此項論述之實質重點有二：其一，營業稅為週期稅，營業人於當期之申報期限內如未對進項稅額申報扣減，則計算漏稅額時，不得再行計入；其二，未為營業登記者（因未能取得統一編號），並無法取得合法要式憑證（亦即未能取得載有付款人統一編號之統一發票或其他經財政部核定之憑證），故其並不符合進項憑證之規範。然查：

（一）所謂週期性的稅捐（例如所得稅、營業稅及財產稅等），係針對稅捐債務之形成，設定以每一特定週期構成個別的稅捐債務關係。此係為稽徵之方便與稅捐

之性質而設。而漏稅額之處罰，有其立法政策之目的。論理上，由於營業稅週期性的稅捐設計，營業人未能於當期申報進項稅額，對其固然可能產生不利益（亦即，必須依營業稅法施行細則第二十九條之規定，延至次期申報扣抵），但並非即可以營業人未於期限內申報之事實，即將進項稅額排除作為認定「漏稅額」及「一定倍數處罰」之計算基礎。實際上，如後所述，營業人於特定週期後，並非在任何情況下，均不得再提出進項稅額，要求扣抵。營業稅週期稅捐之性質與處罰之計算，法律上並無必然關係。

- （二）營業者在未為營業登記前固然常未取得統一編號，而無法於進項交易之統一發票上載明其統一編號。然如於統一發票上已經載明該營業人之姓名或名稱或其他可得特定其身分之條件，則顯然足以證明該營業人之進項支出。營業人為進項支出所繳納之進項稅額，如無法予以承認扣抵，則國家對銷項收入所課徵營業稅之基礎，顯然超過真正「加值」之部分。以此為基礎所認定之「漏稅額」，顯然超過真正「漏稅之額度」，而與立法意旨有違。
- （三）由系爭函釋「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」等內容可知，營業人雖有「未依規定申請營業登記而營業」之情形，然只要符合系爭函釋所規定「經查獲前提出」之條件，仍有可能承認其所取得之進項憑證為「合法進項憑證」。換言之，營業人未依規定申請營業登記而營業，所取得未記載其統一編號之統一發票或其他經財政部核定之進項交易憑證，主管機關在特定條件下仍可承認其為「合法進項憑證」。此足以證明統一編號記載與否，並非絕對之要件；真正最關鍵者應在於該項支出是否為真實之進項支出。並且，由此函釋之內容亦可得知，雖然營業稅為週期性稅捐，營業人只要符合系爭函釋所規定「經查獲前提出」之條件，仍有可能承認其所取得憑證為「合法進項憑證」。亦即，週期性稅捐之性質，並不影響於特定週期過後承認其進項憑證。營業稅之週期性，並不足以作為排除扣抵「進項稅額」之理由。
- （四）另財政部八十年十二月二十三日台財稅第八〇一二六六二一五號函發之「檢討營業人假借（利用）個人名義建屋出售逃漏稅查緝情形有關事宜」會議紀錄（三）所載：「對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理登記前，因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」由此會議紀錄亦可推知：其一，營業稅為週期性稅捐之性質，並非絕對；其二，營業人未於期限內申報進項稅額，未必即

生失權效果；其三，營業人所取得未記載其統一編號之統一發票，在稅捐實務上，亦非不得作為進項憑證。

三、本席認為，法律規定之解釋，應優先以法律條文之表面文義（plain meaning）或其通常涵義（ordinary meaning）為基礎。此應為法律解釋之最重要原則（見本席在釋字第692號解釋所提協同意見書）。如以此法律解釋之基本原則檢視，多數意見所另引之營業稅法第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款、營業稅法施行細則第二十九條及第五十二條第二項第一款等規定，亦均無法作為系爭函釋於認定「漏稅額」時，排除扣抵「進項稅額」之理由：

- （一）有關營業稅法第四十三條第一項第三款部分：該條係規定：「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』，核定其『銷售額及應納稅額』並補徵之：……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」。此規定既要求稽徵機關依「查得之資料」核定銷售額及應納稅額，主管機關自應將其查得之「進項銷售」納入核定範圍；且主管機關依行政程序法第九條「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」之要求，顯然亦不可能僅「查得」銷項交易，而不「查得」進項交易。營業稅法第四十三條第一項第三款所稱核定其「銷售額及應納稅額」並補徵之，雖未提及「進項」交易，然「應納稅額」本身即為「銷項稅額」扣減「進項稅額」的結果；故其所規定之「應納稅額」，即已寓有稽徵機關應將進項稅額納入計算之意旨。無論如何，營業稅法第四十三條第一項第三款之表面文義，並無明示或默示授權主管機關排除扣抵「進項憑證」或「進項稅額」之任何意旨。
- （二）有關營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款部分：該條係規定：「本法第五十一條第一項第一款至第六款之漏稅額，依下列規定認定之：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，包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額……，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。……」其所稱「經主管稽徵機關依查得之資料」，顯然亦未限制主管機關僅可查得銷項稅額之資料，而不可查得進項稅額之資料，已如前述。換言之，該條條文之表面文義亦未明示或默示授權主管機關排除扣抵「進項憑證」或「進項稅額」。該條雖規定「包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額」，然其既僅謂「包含」，則應無「排他」之效果（亦即，在文義上，「未依本法第三十五條規定申報之進項稅額」未必不得納入漏稅額之計算）。
- （三）有關營業稅法施行細則第二十九條部分：該條係規定：「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。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。」此規定雖顯示營業稅為週期性質之稅捐，然其亦足以顯示，週期稅所設定之期限，並非屬絕對之失權條件。在當期末申報之進項稅額，仍可於次期申報扣抵。更何況，營業稅法第五十一條第一項第一款係涉及「未依規定申請營業登記」，其情形涵蓋當期並未申報銷項稅額及進項稅額，而非單純當期末申報特定項目之進項稅額。其與營業稅法施行細則第二十九條規定之本旨不同，施行細則第二十九條之規定未必可直接適用於本件情形。

四、或謂營業人於稽徵機關查獲時，始提出進項憑證，如准許其以進項稅額扣抵，將導致鼓勵違法的結果。然本席認此應屬多慮。蓋營業稅法第五十一條第一項除要求補繳稅款之外，並按所漏稅額處倍數之罰鍰，且得停止其營業。其處罰不可謂不重。要求稽徵機關於計算「漏稅額」時，將「進項稅額」納入計算基礎，僅係回歸營業稅設計之基本架構，以符合法律解釋之基本原則；並不致於產生鼓勵違法的效果。

伍、系爭函釋造成極不合理的結果

一、本件二聲請人均係在未為營業登記前建屋銷售，經稅捐稽徵機關認定其屬營業行為，並依系爭函釋在未扣除「進項稅額」的情形下，核定漏繳之營業稅額，並各處所核定漏稅額二倍至三倍罰鍰。換言之，稽徵機關係認在此情形下，聲請人銷售房屋的金額，全部均屬「加值」的範圍；聲請人為興建房屋而委託營造公司施工之支出（並取得含稅之二聯式發票），均不為稽徵機關承認作為「進項支出」；該進項支出所已經繳納之「進項稅額」，亦不為稽徵機關承認得以扣減。系爭函釋適用於本件原因事件之結果，不啻認為營業人興建房屋銷售，毫無成本支出可言。且其結果將使營業人於繳納營業稅時，重複繳納已經在進項支出時繳納的營業稅。法律解釋，不外乎合理性。系爭函釋所造成偏離交易現實之不合理結果，且背離營業稅法之意旨，甚為明顯。

二、營業稅法第五十一條係規定納稅義務人，有該條各款所列情形之一者，按所「漏稅額」處一定倍數之罰鍰。故「漏稅額」之認定，與該條所定之罰鍰數額密不可分。系爭函釋在認定「漏稅額」時，將「進項稅額」排除不計，使「漏稅額」的額度遭不當擴大；以不當擴大的「漏稅額」為基礎，再計算一定倍數之罰鍰，等於以行政函釋，實質上提高罰鍰之數額，並造成超額處罰的結果。此結果使本席不安。縱使立法者有意將「漏稅額」之計算，排除「進項稅額」之扣減，並明文規定於法律要件中，本席都認為有待斟酌，更何況在無明確的法律基礎下，逕以函釋排除「進項稅額」，本席更不能認同。

本件聲請人王○於民國（下同）九十年三月至十一月間，因未依規定申請營業登記即建屋銷售六戶住宅，經財政部臺灣省中區國稅局查獲，依八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款規定（註一），按其銷售總價新臺幣（下同）三佰三十一萬四仟二百八十六元（未含稅）計算補徵營業稅額十六萬五仟七佰一十四元，（註二）並以此為「漏稅額」裁處三倍罰鍰計四十九萬七仟一佰元。聲請人不服，要求以建屋之材料、勞務開支所取得之含稅二聯式統一發票五張（計二佰二十六萬五仟一佰二十元），作為「進項憑證」扣減營業稅額。遞經復查、訴願（註三）、訴訟（註四）等程序皆未獲救濟。爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款，以確定終局判決（最高行政法院 96 年度判字第 1399 號判決）所適用之財政部八十九年十月十九日台財稅第八九○四五七二五四號函說明三（下稱系爭函釋）有違反營業稅法第十五條第一項、實質課稅原則及憲法第十五條、第十九條、第二十三條等之疑義，聲請本院解釋憲法。

本件系爭函釋乃財政部為協助所屬機關適用營業稅法（註五）第五十一條第一款至第四款及第六款，認定「所漏稅額」而訂定並發布（註六）的「行政解釋」（agency interpretation of a statute），亦稱「解釋性行政規則」（interpretive rules, norminterpretierende Verwaltungsvorschriften）。函釋全文如下：

「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」。

關於系爭函釋適用於營業稅法第五十一條第三款（短報或漏報銷售額）情形，以計算「漏稅額」部分，本院業於九十八年五月二十二日作成釋字第六六○號解釋，認與憲法第十九條租稅法律主義尚無牴觸。今日本號解釋多數意見故調重彈，再一次宣告系爭函釋適用於營業稅法第五十一條第一款（未辦營業登記而營業）情形，以計算「漏稅額」部分，亦與憲法第十九條租稅法律主義無違，並不令人意外。我因無法認同多數意見的論理與結論，爰提出不同意見書如后。

壹、多數意見僅有結論，未有論理，難以令人信服

本件冗長的「解釋文」其實只有一句話：財政部八十九年十月十九日台財稅第八九○四五七二五四號函說明三（按：即系爭函釋）與憲法第十九條之租稅法

律主義尚無抵觸，但函釋內容未見說明（按：須至「解釋理由書」第二段末始見）。這一點，對照本院釋字第六六〇號解釋，不能不說是一項無心的退步，也是「解釋文裁判主文化」的後果。

「解釋理由書」第一段照例揭示本件審查原則—租稅法律主義。其關於「租稅法律主義」的描述與本院解釋先例大體相同，但明白指出：主管機關本於法定職權就相關規定所為之闡釋（行政函釋）「如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抵觸」。第二段以迂迴的方式，陳述系爭函釋的內容。第三段先是援引相關法條及本院釋字第六八五號解釋，強調營業稅屬週期稅，須按期申報「銷售稅額」及「進項稅額」，以計算（應納或溢付）「營業稅額」；繼而援引本院釋字第六六〇號解釋，重申系爭函釋洵屬正當—營業人經查獲後始提出合法進項憑證者，稅捐稽徵機關計算其漏稅額時，尚不宜准其扣抵銷項稅額。上述論述實際乃以「存在」（Sein, being）為「當為」（Sollen, should）—因為規定如此，所以如此即為正當。第四段是本號解釋的重點，透露多數大法官認為系爭函釋之所以為合理的理由—限制「僅依限申報的合法進項憑證，才准其扣抵銷項稅額」乃為「不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位」，符合僅「依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則」！原來，多數意見所謂「經濟意義」係指「依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔」之「經濟利益」；而所謂「實質課稅之公平原則」係指「唯有依法履行協力義務之營業人始得將營業稅轉嫁消費者負擔」之「租稅正義」。

上數論述恐怕難以通過「解釋理由書」第一段所揭示的「解釋原則」（租稅法律主義）的檢驗。試舉其犖犖大端：

一、系爭函釋的法律解釋豈符合營業稅法之「立法目的」？

查我國營業稅制原為傳統的消費稅，即按總營業額之一定比例課稅，亦稱「總額型營業稅」；嗣於七十四年十一月十五日修正營業稅法，改採「加值型營業稅」，並於九十年七月九日正名為「加值型及非加值型營業稅法」（一般仍簡稱「營業稅法」），並自九十一年一月一日起施行。其第一條之一明定：「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（指特種稅額計算）計算稅額者」。同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」。所謂「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。準此，加值型營業稅稅額計算方式為：

銷項稅額－進項稅額＝應納稅額（或溢繳稅額）

系爭函釋不准營業人以經查獲後始提出之合法進項憑證扣抵「銷項稅額」，以計算其所「漏稅額」（應納稅額），實質上即是僅以（當期）「銷項稅額」作為「所漏稅額」！如此解釋豈符合「加值型營業稅」的精神—應僅就「銷項稅額」扣減「進項稅額」後之「餘額」課稅？（註七）這一點是釋憲聲請書主要的指摘，多數意見並未回應。

二、系爭函釋豈未抵觸母法？

系爭函釋不准營業人以（經查獲後始提出之）合法進項憑證，扣抵「銷項稅額」，以計算其所「漏稅額」，實質上已經變更了母法（營業稅法）第十五條第一項所規定的加值型營業稅「稅基」，而非所謂「技術性、細節性事項」！按「租稅法律主義」，國家「應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之」，豈能容行政機關逕以命令（系爭函釋）取代（變更）法律的明文規定？！

三、系爭函釋禁止違反協力義務之營業人將營業稅轉嫁予消費者負擔，形成重複課稅而違反「實質課稅之公平原則」？

多數意見認為，系爭函釋「限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額」，符合「依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義」。然而，使違反協力義務之營業人蒙受如此的經濟不利益，已違反「禁止重複課稅」的稅法基本原則。重複課稅豈合乎「實質課稅之公平原則」？

四、此後「行為罰」與「漏稅罰」猶有分別？

本院解釋向來區分「行為罰」與「漏稅罰」。例如本院釋字第三三九號解釋（八十三年二月二十五日）即明言：「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」。本件多數意見認為，系爭函釋「限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額」乃為「不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位」，得將營業稅轉嫁消費者負擔。此舉無異將營業人「違反協力義務」（而應受「行為罰」）之行為，等同於（擬制為）「漏稅」（而應受漏稅罰）之行為！那麼以後「行為罰」與「漏稅罰」還有區別？（註八）

五、如許營業人以經查獲後始提出之合法進項憑證扣抵銷項稅額，以計算其漏稅額，現行營業稅制便會瓦解？

敏銳的讀者諒已察覺，多數意見所以執意維護系爭函釋，主要是擔心一旦准許營業人以經查獲後始提出之合法進項憑證扣抵銷項稅額，以計算漏稅額，將會使得現行營業稅制土崩瓦解。如果上開顧慮為真實，立法者應即修法改正，而非寄望釋憲司法機關無視於「租稅法律主義」（屬高密度「法律保留原則」）與「法律優位原則」（法規命令不得增加母法未有之限制）等憲法原則，一意相挺到底。其實，本院歷來解釋（註九）始終以為，「行政便宜」（administrative convenience，例如便於勾稽、降低稽徵成本等）雖屬合法之目的（考量），但有其限度，不得牴觸重要的實質原則；行政法院判決（註十）與財政部函釋（註十一）亦未採取形式絕對的立場，足見前開顧慮並非當然自明之理。我以為，只要繼續令營業人負擔舉證責任（須提出合法進項憑證），並由稅捐稽徵機關保有審核（核定扣抵）的權力，現行加值型營業稅制即無瓦解崩潰之虞。

貳、無住生心—本件解釋其他選項

如果能夠……捐棄成見，改弦易轍，重新出發，本號解釋實大有可為。約言之：

一、本號解釋正可宣示「租稅法律主義」的實質意涵

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」。本院前此解釋就此逐步發展出「租稅法律主義」，一稱「租稅法定主義」，要求「國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之」。然近年來上述偏重「形式審查」的租稅法律主義已漸感不敷使用，蓋解釋之標的輒為法律之規定（或至少為法律授權所訂定之命令），亟須進一步發展「實質要件」，以便檢視其內容之合理性。

前輩大法官善用集體智慧，在一個看似僅具有形式意義的條文（註十二）——憲法第八條第一項所謂「法定程序」，注入了實質意涵：認為該條項「所稱『依法定程序』，係指……國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當，並符合憲法第二十三條所定相關之條件」（釋字第三八四號解釋參見）。枯木開花，令人拍案叫絕。我以為，本案大法官亦應效法前賢，邁出開創性的一步，明確釋示：

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，係指「國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，且其內容更須實質正當，俾符合憲法第二十三條之精神」。

如此釋示可以矯正「實質課稅之公平原則」近來輒向憲法第七條（平等原則

）傾斜的傾向，並解決憲法第二十三條因其「文義」及「傳統比例原則式操作方式」造成侷限，不易直接適用審查租稅法令實質合憲性的困擾。至於「租稅法律規定之內容更須實質正當」之意涵（包括進一步類型化的努力），猶待此下個案累積形成，自不待言。

二、本件可確立「實質重於形式」為「租稅法律內容實質正當」的類型之一

本件癥結，一言以蔽之，即「形式與實質孰重」？聲請人主張：其既有合法支出，並取得合法進項憑證之事實，縱使是在稽徵機關查獲未辦理營業登記之後，亦應准其（經稽徵機關審核後）扣抵「銷項稅額」。換言之，聲請人對於違反協力義務（未辦理營業登記）應受處罰（行為罰）一事，並無爭執；只是要求依照營業稅法第十五條第一項（由「銷項稅額」減去「進項稅額」）認定其所「漏稅額」（及以此計算之漏稅罰）而已。正所謂「一碼歸一碼」，「橋歸橋、路歸路」罷了。反之，多數意見則認為：未按期申報的進項憑證即非「合法」進項憑證，便不得扣抵銷項稅額，以計算所漏稅額；否則整個營業稅制就會崩解！兩者立場之差異，說白了，就是「形式」（是否如期申報）與「實質」（是否確有支出）孰重的爭執。

上述爭執涉及價值選擇，僅從「形式」論證很難獲得令人滿意的答案。這正是我主張應嘗試進一步發展「租稅法律主義」實質意涵，要求「租稅規定之內容更須實質正當」的原因。如果本案大法官能循著本院解釋先例中所宣示的「核實課徵」（註十三）與「切近真實」（註十四）的脈絡，在本號解釋明確宣示「實質真實應優先於形式符合」的原則，乃屬「租稅規定實質正當」的類型之一，將功載史冊！

三、大法官「命令違憲審查」可以補強行政法院「命令違法審查」之不足

憲法第一百七十一條第一項規定：「法律與憲法牴觸者無效」；同條第二項規定：「法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之」。因此，法律有無牴觸憲法之解釋權（法律違憲審查權）專屬於司法院大法官。憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效」，然未見類似前條第二項之規定。雖然如此，命令與憲法有無牴觸亦屬憲法第一百七十三條所謂「憲法之解釋，由司法院為之」之範圍。因此，命令有無牴觸憲法之解釋權（命令違憲審查權）亦屬司法院大法官之職權。

惟，大法官之「命令違憲審查」與行政法院之「命令違法審查」（即命令有無牴觸法律之審查），性質上很難截然劃分。實務上大法官著有多號解釋宣告系爭命令因「增加法律所無之限制」而違憲。（註十五）嚴格言之，「命令增加法律所無之限制」或「命令逾越法律之規定」乃「法律優位原則」之違反，應屬「

命令違法審查」之範圍。然或因前揭憲法第一百七十二條規定之故，大法官一向從寬將之解為「違反法律保留原則」而宣告違憲，（註十六）遂形成大法官「命令違憲審查」與行政法院「命令違法審查」重疊（競合）的情形。學界對此不乏批評。

我以為，前述競合在現時尚有必要，本案即是例證。蓋目前「租稅法律主義」的實質意涵尚未完備，大法官進行命令違憲審查時大多倚賴形式意義的「租稅法律主義」——「租稅要件是否由法律規定」或「命令是否增加法律所無之限制」等形式標準。再者，我國現行違憲審查制度並無類似德國「憲法訴願」（Verfassungsbeschwerde）的規定，人民不得以確定終局裁判本身違憲為理由，聲請大法官解釋。因此，當行政法院消極不適用法律（不宣告命令違法）時，即需由大法官以「命令不得增加法律所無之限制」等法則，廢棄系爭命令（使之立即失效或限期失效）。本件原因案件倘行政法院能認定系爭函釋抵觸母法（營業稅法）而拒絕適用，又何勞大法官進行命令違憲審查？因此，從確保人民能獲得救濟的觀點言之，使大法官保有備位（補充）性質的「命令違法審查權」，在現時確有必要。

結語

本意見書前述「壹、」乃「以子之矛，攻子之盾」，實為我與「多數意見」的對話，屬於「破」的層次；前述「貳、」嘗試「無住生心，勿意勿固」，探求其他可能選項，乃我與理想的對話，屬於「立」的層次。最後，我想超越本案，與社會大眾思辨對話。

本院釋字第六六〇號解釋公布後，學界頗有批評。（註十七）三年過去，本號解釋全然充耳不聞、無動於衷。經一事，長一智，我更加確信：成功的制度設計需要結合適當的誘因。大法官解釋應改採「顯名主義」（註十八），以期循名責實，植入正向誘因（incentives）；而完善「成見迴避」制度（註十九），則可消除反向誘因（disincentives）。有識公民（informed citizens）以為然否？

註一：營業稅法第五十一條第一款：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：

一、未依規定申請營業登記而營業者。」

註二：實務上係以查獲之售價為內含營業稅之價額，來計算其未含稅之售價，再以未含稅之售價計算其應補繳之營業稅額。是本案六戶住宅之含稅售價應為：

3,314,286 元 $\times$ (1+0.05) = 3,480,000 元

應補繳（補徵）之營業稅額為 3,480,000 元 $\times$ 0.05 = 165,714 元

註三：參見財政部台財訴字第○九四○○一一六○七○號訴願決定書（九十四年八月二十六日）（以無理由，駁回訴願）。

註四：參見臺中高等行政法院九十四年度訴字第五七○號判決（九十五年二月九日）（以無理由，駁回撤銷之訴）；最高行政法院九十六年度判字第一三九九號判決（九十六年八月九日）（以無理由，駁回上訴）。

註五：「營業稅法」於八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行；嗣於九十年七月九日修正公布，更名為「加值型及非加值型營業稅法」。為行文簡便，以下簡稱「營業稅法」。

註六：行政程序法第一百六十條第二項：「行政機關訂定前條第二項第二款之行政規則，應由其首長簽署，並登載於政府公報發布之」。關於其立法理由，參見湯德宗，〈論行政立法之監督——行政程序法「法規命令及行政規則」一章起草構想〉，收於氏著，《行政程序法論——論正當行政程序》，頁 211～276（2003 年 10 月）。

註七：相同意見參見許玉秀大法官釋字第 660 號解釋「不同意見書」（「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」）；陳清秀（2010），〈加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第 660 號解釋評析〉，東吳法律學報，21 卷 4 期，頁 281（「進項稅額扣抵制度……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」）。

註八：參見黃茂榮大法官釋字第 660 號解釋「不同意見書」（立法者本無意「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」）。

註九：參見釋字第 696 號解釋（夫妻非薪資所得合併計算申報稅額之規定固有減少稽徵成本之考量，惟不得以影響租稅公平之措施為之）；釋字第 694 號解釋（扶養其他親屬或家屬減除免稅額之規定並無大幅提升稅務行政效率之效益，卻對納稅義務人及其受扶養親屬之權益構成重大不利影響，違反平等原則）；釋字第 663 號解釋（「對公司共有人一人為送達，效力及於全體」之規定固係基於減少稽徵成本、提升行政效率等公共利益，惟不符憲法正當法律程序之要求）；並參見釋字第 650 號及第 593 號解釋等。

註十：參見臺北高等行政法院九十二年度訴字第六三五號判決（「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，有違司法院【釋字第 420 號】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稅法第十五條第一項所揭櫫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」）；並參見同院九十五年度訴字第五九一號判決。

註十一：參見財政部九十四年十二月十五日台財稅字第○九四○四五八五五一○號函：「按營業稅法第三十三條規定，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三十六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」。

註十二：如按字面（文義）解，所謂「法定程序」即為「法律規定之程序」也，未必有實質意涵。

註十三：參見釋字第 650 號解釋（該「規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符」）；釋字第 420 號解釋（系爭決議認「應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」……尚難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何抵觸）；釋字第 607 號解釋（「營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，係因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，而屬於非營業性之營利事業所得來源，如於扣減相關之成本費用、損失後仍有餘額，即有稅負能力，就該筆所得核實課徵稅捐，與租稅公平原則並無不符」）；釋字第 180 號解釋（「如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之

部分土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始屬公平」）。

註十四：參見釋字第 248 號解釋（費用還原法「依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額據以課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則」）；釋字第 218 號解釋（「凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額……惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」系爭函釋「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符」）。

註十五：例如釋字第 650 號解釋（該「規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符」）；釋字第 619 號解釋（「土地稅法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象」）。並參見釋字第 569 號、第 456 號、第 407 號、第 367 號及第 316 號解釋。

註十六：參見釋字第 658 號解釋（公務人員退休法施行細則第十三條第二項，係就再任公務人員退休年資採計及其採計上限等屬法律保留之事項為規定，進而對再任公務人員之退休金請求權增加法律所無之限制，與憲法第二十三條法律保留原則有違）。並參見釋字第 609 號、第 602 號、第 586 號、第 581 號、第 566 號及第 532 號解釋。

註十七：參見李惠宗，〈稅法規範的形式合法性與實質正當性——釋字第 660 號及第

657 號解釋及相關稅法解釋評析》，《法令月刊》，60 卷 7 期，頁 4-27（2009）；陳清秀，〈加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第 660 號解釋評析〉，《東吳法律學報》，21 卷 4 期，頁 275-305（2010）；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〉，《台灣法學雜誌》，130 期，頁 243-251（2009）。

註十八：參見釋字第 696 號解釋湯德宗大法官協同意見書。

註十九：迴避依其事由可約分為兩大類：「利益衝突迴避」與「成見迴避」。前者指因對於待決事件具有個人利益（personal interest），後者指因先前之參與（previous participation）致對待決事件存有預設立場或成見（prejudgment, prejudice），為維護社會大眾對於決策過程之信賴，乃迴避參與待決事件之決定。詳見湯德宗，〈論行政程序中的迴避義務——行政法院判決三則評釋〉，收於氏著前揭（註六）書，頁 277~329。

相關規定參見司法院大法官審理案件法第三條（「大法官審理案件之迴避，準用行政訴訟法之規定」）；行政訴訟法第十九條；民事訴訟法第三十二條；刑事訴訟法第十七條；行政程序法第三十二條。

抄王○釋憲聲請書

受文者：司法院

主 旨：為依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法。

說 明：一、聲請解釋憲法之目的

緣最高行政法院 96 年度判字第 01399 號判決所適用之財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋，違反修正前營業稅法（下稱營業稅法）第 15 條第 1 項實質課稅原則，及憲法第 15 條對人民財產權之保障，與第 19 條對於人民依法律納稅義務之規定，及第 23 條有關法律保留原則規定乙案疑義，爰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。

二、疑義或爭議之性質與經過，及所涉及之憲法條文

聲請人前因不諳法令，於 90 年間於彰化縣埔心鄉興建房屋原為自用，因經濟不景氣銀行貸款及資金週轉問題，地主黃振業欲將土地出售，本人乃不得已而將房屋出售，嗣為稅捐稽徵機關查獲，而裁定補稅及處 3 倍罰鍰。聲請人實因不知法令規定而未申請營業登記，且上開銷售房屋之行為聲請人亦確實支出新臺幣 2,265,120 元之興建費用予案外人阜

洋營造工程有限公司（下稱阜洋營造公司），有阜洋營造公司出具之發票五紙可憑，故聲請人隨即對原處分機關財政部臺灣省中區國稅局之處分提起訴願，但為財政部駁回訴願，聲請人隨而向臺中高等行政法院提起行政訴訟請求救濟，亦遭駁回，再經向最高行政法院上訴，亦遭駁回而告確定。而上開最高行政法院確定判決所適用之財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋，則因違反營業稅法第 15 條第 1 項實質課稅原則，及憲法第 15 條對人民財產權之保障，與第 19 條對於人民依法法律納稅義務之規定，及第 23 條有關法律保留原則規定，而涉及違憲之疑義。

三、聲請解釋之理由及對本案所持之見解

- （一）本件聲請人實因不諳法令未辦理營業登記而銷售房屋，即或稅捐稽徵機關據以令聲請人補繳營業稅為有理由，但依財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋意旨，上訴人因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，但經查明確屬建屋工程所需之支出，其進項稅額，仍應准予扣抵，此乃依營業稅法第 15 條第 1 項「實質課稅原則」而為之合法解釋，即聲請人雖未辦理營業登記，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聲請人為營業人，並以聲請人未依規定申請營業登記擅自營業核定予以補稅，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，方符營業稅法第 15 條第 1 項「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。」之規定。否則，實質上之營業人既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，亦與上開營業稅法第 15 條第 1 項所規定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。本件聲請人係委請阜洋營造公司建築房屋，阜洋營造公司並已開立二聯式發票 5 紙予上訴人如上所述，此 5 紙發票所示之金額自應准予作為進項憑證，扣抵銷項稅額。復參酌司法院大法官會議釋字第 385 號解釋意旨，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」，應包括依查得

不利當事人之銷售資料，及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之進貨額資料而為核定。本件聲請人所涉係未辦營業登記之建屋出售爭議，若無鋼筋、水泥等建材，則建屋何以成事？稅捐稽徵機關於核定銷項稅額時卻僅以實際查獲數為準，完全未採認上訴人委請阜洋營造公司興建房屋之成本，實難謂妥適。但迭經上訴最高行政法院，最高行政法院卻援引財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 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。」之規定，認稅捐稽徵機關之認定合法，駁回聲請人之上訴，致聲請人求訴無門。

- (二) 上開財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 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。」之規定，係增加營業稅法第 15 條第 1 項所無之限制，並違反實質課稅原則，及營業稅法之立法意旨，而牴觸憲法第 15 條對於人民財產權保障之規定，及第 19 條有關人民有依法律納稅義務之規定。又上開行政函釋係屬行政機關依其職權執行法律所訂定之職權命令，行政機關為執行法律，固得訂定職權命令對法律為必要之補充，但僅能就執行之細節性、技術性事項加以規定，不得逾越母法之限度，此迭經司法院大法官會議著有釋字第 479 號、第 488 號、第 514 號等解釋意旨足資參照，上開財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 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。」之規定，已逾越其母法即營業稅法第 15 條第 1 項之規定，並無法律之授權依據，並因而侵害聲請人上開憲法所保障之權益，自有依法宣告其為違憲之必要。

(三) 結語

綜上所述，本件上開財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋說明三有關「營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 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。」之函釋意旨，已違反法律並抵觸憲法，爰謹懇請貴院大法官會議惠予審查，宣告上開函釋內容為違憲，以維人民權益，是所至禱。

四、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部第 09400976 號訴願決定書。

附件二：臺中高等行政法院 94 年度訴字第 00570 號判決。

附件三：最高行政法院 96 年度判字第 01399 號判決。

附件四：阜洋營造公司所開立予聲請人之發票五紙。

聲請人：王 ○

中 華 民 國 96 年 11 月 16 日

（附件三）

最高行政法院判決

96 年度判字第 01399 號

上 訴 人 王 ○

被 上 訴 人 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭 宗 典

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 2 月 9 日臺中高等行政法院 94 年度訴字第 570 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人經彰化縣稅捐稽徵處查獲其未依規定申請營業登記，自民國（下同）90 年 3 月 18 日起至 11 月 24 日止銷售房屋，銷售額合計新臺幣（下同）331 萬 4,286 元，移由被上訴人所屬員林稽徵所補徵營業稅額 16 萬 5,714 元，並按所漏稅額裁處 3 倍之罰鍰計 49 萬 7,100 元（計至百元止）。上訴人不服，遂循序提起本件行政訴訟。

二、上訴人在原審起訴意旨略以：依財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋意旨，上訴人因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，但經查明確屬建屋工程所需之支出，其進項稅額，仍應准予扣抵。次依「實質課稅原則」，雖未辦理營業登記，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，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；又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，亦與營業稅法第 15 條第 1 項所規定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。本件上訴人係委請阜洋營造工程有限公司（下稱阜洋公司）建築房屋，阜洋公司並開立二聯式發票 5 紙予上訴人，此 5 紙發票自應准予作為進項憑證，扣抵銷項稅額。復參酌司法院釋字第 385 號解釋意旨，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」，應包括依查得不利當事人之銷售資料及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之進貨額資料。本件係未辦營業登記之建屋出售爭議，若無鋼筋、水泥等建材，則建屋何以成事？被上訴人核定銷項稅額僅以實際查獲數為準，卻完全未採認上訴人委請阜洋公司興建房屋之成本，自難謂妥適。又被上訴人未將其作成決定之理由告知上訴人，亦有違行政程序法第 43 條之規定。是本件原處分及訴願決定應予撤銷等語。

三、被上訴人則以：上訴人主張其係委由阜洋公司承包、興建房屋，並以取得該公司開立之憑證，可用以扣抵稅額云云。惟查依財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函釋，上訴人仍應依法辦理營業登記並繳納營業稅。又依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號以及 93 年 9 月 17 日台財稅字第 09304545940 號函釋之意旨：營業人以進項稅額扣抵銷項稅額，須具備營業稅法第 33 條規定之法定要件，始為得扣減進項稅額；漏報進項及漏報銷項者，上訴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，是不得主張按銷項稅額扣減查獲進項金額計算之進項稅額後之餘額核認。本件上訴人既未依規定申報進項憑證，故補徵其漏報銷售額之應納稅額時，自不得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，原補徵營業稅額 16 萬 5,714 元，依法並無不合。另上訴人主張財政部另案訴願決定有不同見解乙節，經查該案業經被上訴人 95 年 1 月 17 日重核復查決定駁回，是上訴人之主張應無足採。又被上訴人經審酌上訴人違章情節，依營業稅法第 51 條第 1 款規定，按所漏稅額裁處上訴人 3 倍罰鍰 49 萬 7,100 元，依法並無違誤。上訴人之訴應予駁回等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：按「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」、「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者

，為銷售貨物。」、「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」、「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、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」、「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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之……三、未辦妥營業登記，即行開始營業……而未依規定申報銷售額者。」、「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 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」為行為時營業稅法第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 28 條前段、第 33 條、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款所明定。次按「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」、「營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 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。」業經財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號，以及 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋在案。財政部上開函釋係本於主管機關之權責，就行為時營業稅法第 28 條前段、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款之規定，應如何適用所為之解釋，經核與上開法律之規定無違，被上訴人係其下級機關自得予以適用。查本件上訴人取得系爭土地未達 1 年以上，即在土地上建築 2 戶房屋出售，依上開財政部函釋，即應辦理營業登記。本件上訴人未辦營業登記，亦未給予買受人進項憑證，自應補稅及受罰。次查上訴人雖援引財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋主張：上訴人係委請阜洋公司建築系爭房屋，並有該公司開立之二聯式發票 5 紙可證，是應准予作為進項憑證，扣抵銷項稅額乙節。惟查財政部上開函釋已說明：「經輔導『已自動辦理營業登記者』，於辦理營業登記前，因興辦工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第 33 條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」本件上訴人未辦建屋出售之營業登記，經被上訴人查獲後，被上訴人所屬員林稽徵所雖曾於 92 年 11 月 25 日以中區國稅員林三字第 0920037640 號函輔導上訴人補辦營業登記及補繳本稅，惟上訴人迄未辦理。是

依上開財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函及 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋意旨，均不得就其未辦營業登記及於查獲後所提出之發票，作為進項憑證扣抵銷項稅額，上訴人上開主張亦無足採。是被上訴人所為補徵營業稅額 16 萬 5,714 元，並按所漏稅額裁處 3 倍罰鍰計 49 萬 7,100 元之處分，核無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。上訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回等由。資為其判斷之論據。

五、本院按：財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函釋，明示建屋出售者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。該函釋與營業稅法規定意旨無違，自得予以適用。本件上訴人不合該函釋免徵之要件，自應依法課徵營業稅。次按「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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、……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。」為行為時營業稅法（下稱營業稅）第 43 條第 1 項第 3 款所明定。又營業稅法第 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、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」，從而依上開法律規定意旨，營業人得以進項稅額扣抵銷項稅額者，須已依法申報且具備上開法定要件，始為得扣減稅額之進項稅額，並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得為扣減稅額之進項稅額。是以營業稅法第 33 條、第 43 條第 1 項第 3 款為同法第 15 條第 1 項之特別規定，應優先適用。從而關於未依規定申請營業登記而營業者，營業人並未依規定申報進項與銷項營業額，依前開說明，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故尚不得主張按銷項稅額扣減進項稅額後之餘額核定。財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋，核與上引營業稅法第 33 條及第 43 條第 1 項第 3 款規定意旨無違，自可採為判決之論據。另財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋稱「經輔導『已自動辦理營業登記者』……」始可扣抵稅額云云，係對納稅義務合於特別要件時得從輕認定之函釋，亦難謂屬增加法律所無之限制。上訴人主張財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋，係增加營業稅法第 15 條第 1 項所無之限制。另財政部 80 年 12 月 23 日台財稅第 801266215 號函釋稱「經輔導『已自動辦理營業登記者』……」始可扣抵稅額云云，亦屬增加法律所無之限制，

且違背「實質課稅原則」，均不得為判決之基礎云云。依上開說明，自屬誤解而無足取。次查 89 年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定；營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之漏稅額，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，係指上開漏稅額之計算，應扣減營業人得扣減之留抵稅額；而並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得扣減進項稅額。又查納稅義務人持有所有營業憑證資料，故納稅義務人負有誠實報稅之協力義務，如納稅義務人違反該義務致稽徵機關無從據以依法核課納稅義務人應納之稅捐，稅捐機關自得僅依查得之資料或依同業利潤標準，推定納稅義務人漏稅額，此時為實質課稅原則之例外情形，尚不生違反實質課稅原則，是以財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，與司法院釋字第 420 號解釋對實質課稅之解釋意旨並無不符，亦與司法院釋字第 385 號解釋意旨無關。另查增值型營業稅在納稅義務人依法申報銷項與進項稅額之正常情形時，為避免重複課稅，固以增值部分作為課稅標的，惟於漏報銷項稅額與進項稅額時，因無從據以計算增值額之部分，是以專以稽徵機關查得漏報銷項營業額計算漏稅額，自無不合，尚難謂有違增值型營業稅之立法意旨。至於如有未申報之進項稅額，則屬以後依法申報後之留抵稅額之問題，並不影響本案違章行為而受補稅及處罰之認定，是以顯難以此情形而遽認有違增值型營業稅之立法本旨。另查上訴人與地主合建房屋出售第三人，係屬營業行為，依法應為營業登記並申報營業稅，上訴人縱對申報營業稅有疑義，亦應向稽徵機關查詢以便遵循，上訴人能注意而疏未為之，自難辭過失責任。被上訴人依財政部所訂稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，處所漏稅額 3 倍之罰鍰，亦無不合。上訴意旨復以：其並未經營出售房屋之營業，顯然欠缺漏稅之故意，自不應依營業稅法第 51 條課以罰鍰；縱認應課以罰鍰，因上訴人從未有此違章行為，亦應課以最低額，始為妥當等語。作為不服之事由，亦難認有理。原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 8 月 9 日
(本件聲請書其餘附件略)

抄張○琴釋憲聲請書

主旨：茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項等規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

聲請事項：為就最高行政法院 95 年度判字第 01108 號確定判決，所適用之加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 33 條及財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，發生牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條之疑義，謹依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項等規定，聲請解釋憲法，並將相關事實經過及理由敘明如後。

說明：

壹、聲請解釋憲法之目的

按「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。系爭事件，聲請人因違反營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定而遭補徵營業稅並處罰鍰，但該補徵營業稅本稅金額核定過程未扣抵進項稅額應屬違法，從而以本稅金額為依據所為一定倍數罰鍰之裁處亦有未合，且均已侵害聲請人受憲法保障之平等權、財產權，聲請人已盡訴訟程序，仍未獲救濟，爰基於憲法第 7 條對人民平等權之保障、憲法第 15 條對人民財產權之保障、憲法第 23 條對人民基本人權之限制，及前開法條意旨，向貴院聲請解釋。

貳、疑義之性質及事實之經過

一、事實之經過：

（一）案件事實及經過之訴訟程序：

1. 聲請人於民國（下同）88、89 年間興建坐落新竹縣竹北市光明二街 21 號等房屋 7 戶並於 89 年間出售，業經臺灣省北區國稅局核定財產交易所得並課徵綜合所得稅。詎新竹縣稅捐稽徵處（下稱竹縣稅捐處）認定聲請人建屋出售之行為屬營業行為，應申請營業登記開立發票報繳營業稅，遂通知聲請人到竹縣稅捐處說明，聲請人至竹縣稅捐處說明時，除就出售 7 筆房地計銷售新臺幣（下同）26,138,245 元之情形予以說明外，並就上開房地建築過程中，委託營造廠興建所支出之 23,040,884 元而取得之營造廠發票一併提供予竹縣稅捐處參酌核辦。
2. 竹縣稅捐處原於 91 年 7 月 5 日以新縣稅消字第 68935 號函核定聲請人漏繳營業稅 688,397 元，聲請人勉力籌措，旋於同年月 25 日繳納；孰料竹縣稅捐處竟稱稅額計算有誤，又補發金額 556,281 元之稅單要求聲請

人立即繳納，聲請人無力於期限內再籌措該補發稅單之金額，因竹縣稅捐處核定之應納稅額顯然未扣除進項稅額，聲請人於 91 年 9 月 20 日發函竹縣稅捐處聲請就進項稅額扣除之。然竹縣稅捐處並未斟酌聲請人於查核之初即提出之營造廠發票，而於 91 年 11 月 5 日以九一新縣稅密法字第 910208 號處分書，以聲請人未聲請營業登記，經查獲銷售額 26,138,245 元（含營業稅），未依規定給予憑證亦未報繳營業稅，致漏繳營業稅 1,244,678 元（於 91 年 7 月 25 日及 26 日繳納 688,397 元），核定聲請人應補繳 1,244,678 元之營業稅；並處聲請人罰鍰 3,045,500 元（已繳納之 688,397 元部分處罰鍰 2 倍 1,376,700 元、尚未繳納之 556,281 元部分則處 3 倍罰鍰 1,668,800 元）。

3. 聲請人不服，因營業稅稽徵業務自 92 年 1 月 1 日起改由財政部各地區國稅局承接，乃向財政部臺灣省北區國稅局聲請復查，遭駁回。
4. 聲請人向財政部提起訴願，財政部 92 年 11 月 27 日訴願決定書（案號：第 09203969 號）為「訴願駁回」之決定，其理由略為：本稅部分，聲請人係經查獲後始提示進項憑證要求扣抵銷項稅額及辦妥營業登記，所提示二聯式發票不符本部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋之意旨，故進項稅額不得扣抵銷項稅額，原處分及復查決定並無不妥；罰鍰部分，原處分依聲請人已補繳部分處 2 倍之罰鍰，加計未補繳部分處 3 倍之罰鍰，並未違反營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定，應原處分應予維持。聲請人不服向臺北高等行政法院提起行政訴訟。
5. 臺北高等行政法院 93 年度訴字第 00219 號判決駁回聲請人之訴，其理由略為：「課稅範圍、納稅義務人、營業人之定義、營業登記及核定營業額計徵營業稅之情形等分別為行為時營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條第 1 款、第 28 條及第 43 條第 1 項第 3 款所明定。次按財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號、89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號等函釋，係財政部基於職權，分別就不同情形所為釋示，並無矛盾，且未逾越法律規定，自可適用。聲請人違章漏稅事證明確，原處分機關據以核定補徵營業稅 1,244,678 元，處罰鍰 3,045,500 元自無不合。至於聲請人主張銷項稅額應減除進項稅額後始為應補稅額云云，原處分機關依前揭財政部函釋否准扣抵進項稅額，應屬有據。」聲請人不服，向最高行政法院提起上訴。
6. 最高行政法院於 95 年 7 月 20 日為 95 年度判字第 01108 號判決駁回

聲請人之請求，本案就此判決定讞。

(二) 確定終局判決所適用之法律或命令之名稱及其內容：

1. 營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款：「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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：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。」
2. 營業稅法第 33 條：「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、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」
3. 營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。」
4. 行為時（即 89 年 6 月 7 日修正前）之營業稅法施行細則第 52 條第 1 項第 1 款規定：「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額。」
5. 89 年 6 月 7 日修正後之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定：「本法第五十一條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。」
6. 財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函：

「主旨：建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。

說明：二、營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」同法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨

物。」故在中華民國境內建屋出售，係屬在我國境內銷售貨物，自應依上開規定辦理。

三、邇來迭據反映，營業人每多假借（利用）個人名義建屋出售，規避營業稅與營利事業所得稅，造成依法登記納稅之業者稅負不公平，亟應予以改進遏止，以杜取巧。

四、茲為明確界定應辦營業登記之範圍，及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平，特規定如次：

（一）建屋出售者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。

（二）前項土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者，於計算所得核課綜合所得稅時，應由該土地所有權人檢具建屋成本及費用之支出憑證暨有關契約，憑以計算其所得。

五、本函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，稽徵機關仍應依照本部八十年七月十日台財稅第八〇一二五〇七四二號函（參閱第 267 頁第 20 則）規定，加強查核，賡續辦理。

六、至本部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函（參閱七十九年版所得稅法令彙編第 183 頁第七 12 則），有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」

7. 財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函：

「主旨：關於營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所稱之漏稅額，如何認定乙案。復請 查照。

說明：一、依據臺北市政府財政局八十九年九月十三日北市財二字第八九二二三六六五〇〇號函及苗栗縣稅捐稽徵處八十九年九月十三日八九苗稅法創字第八九一一八五六六號函辦理。

二、營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，營業稅法第五十一條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。上開漏稅額之計算

，參酌本部七十九年十二月七日台財稅第七九〇四一〇七五〇號函及八十五年二月七日台財稅第八五一八九四二五一號函規定，應扣減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之最低金額為漏稅額。

三、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。

四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，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之應納稅額時，尚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。」

8. 財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函：「……個人建屋出售，如於未經人檢舉及未經稽徵機關調查前，已自動辦理營業登記，其在未辦妥營業登記前所取得之二聯式統一發票，……其進項稅額准其扣抵。」

二、疑義之性質

（一）憲法第 7 條規定：中華民國人民，在法律上一律平等。又依據憲法第 15 條規定：人民之財產權，應予保障。所謂平等，即對相同之事務應為相同之處置或對待，不得容許有差別待遇之存在。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。」、「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。」營業稅法第 15 條第 1 項及第 3 項分別定有明文。

（二）聲請人個人建屋出售，財政部原係課徵個人之財產交易所得，嗣又變更認應以營業行為視之；最高行政法院確定判決一方面認為聲請人個人建屋出售，得依營業稅法之規定認係營業行為，主管稽徵機關並得以聲請人未辦妥營業登記即行開始營業，依照查得之資料核定銷售額及應納稅額並補徵之。一方面卻又否准聲請人扣抵進項稅額之請求，剝奪聲請人原與一般營業人均得享有之以銷項稅額扣抵進項稅額後之餘額計徵營業稅之權利。確定判決適用之法律顯有違反憲法人民應享有平等權及保障人民財產權之意旨。

- (三) 另確定判決適用之財政部函釋，關於營業稅之核定，在受處分人原係未辦營業登記之情形下，增加營業人關於營業稅之計徵得主張扣抵進項稅額，應以未經人檢舉及未經稽徵機關調查前已自動辦理營業登記、且已申報之條件下始得為之之條件，乃增加法律所未規定之限制，顯與法律保留原則及憲法保障人民財產權、平等權意旨有違。

三、涉及之憲法條文

- (一) 憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」
- (二) 憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」
- (三) 憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」
- (四) 憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

叁、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

- 一、聲請人建屋出售，業經臺灣省北區國稅局核定財產交易所得並課徵綜合所得稅。嗣稽徵機關變更見解，認僅有符合特定條件之個人建屋出售者，始能視之為財產交易所得並課徵綜合所得稅；其餘則均應以營業行為視之，而應計徵營業人應納之營業稅等稅捐。聲請人尊重稽徵機關該等行為屬營業行為之認定，惟稽徵機關為補徵營業稅之處分時，聲請人依法享有得扣減進項稅額之權利卻遭剝奪，致聲請人被課徵之營業稅本稅遠大於應納之稅額，同時以本稅數額為據而遭處之罰鍰數額，因計算基礎不當之故，亦超逾一般。上開情事，顯與憲法揭櫫人民得享有之平等權及保障人民之財產權有違，因之而有聲請憲法解釋之必要。
- 二、營業稅法第 33 條就營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時，不論營業人已、未辦妥營業登記均要求應具有載明其名稱、地址及統一編號之憑證始得為之，有違憲法第 7 條之平等原則、第 23 條之比例原則：
- (一) 按我國營業稅之課徵方式，原係依銷售毛額計徵，為消除重複課稅和稅上加稅之情形，於 74 年 11 月 5 日經立法院修正通過、於 75 年 4 月 1 日正式實施，改以加值部分計徵。營業稅既係以加值部分計徵，故修正後營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項分別規定：「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。」、「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。」
- (二) 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、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業

稅額之統一發票。二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」、第 43 條第 1 項第 3 款規定：「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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：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。」

(三) 查平等者，即對相同之事務應為相同之處置或對待，不得容許有差別待遇之存在。營業人當期應納之營業稅，依法本為銷項稅額扣減進項稅額後之餘額；至營業人如有漏稅之行為，營業稅法於第 51 條已另就漏稅行為為「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」之處分明文。故無庸置疑地，營業稅本稅之計徵自仍應依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項為之，始符公平。

(四) 系爭事件，經查獲之銷售額為 26,138,245 元（含營業稅），因未扣抵進項稅額之故，核定聲請人應補繳之營業稅為 1,244,678 元。

(五) 查聲請人所取得之進項稅額憑證，乃營造廠開立之統一發票，發票金額 23,040,884 元（內含營業稅 1,109,524 元），該部分營業稅已然繳納，並無漏稅之問題，係合法之憑證。系爭補徵營業稅等事件，若聲請人在查核之前已辦妥營業登記者，則應繳納之營業稅為 135,154 元（1,244,678 元 - 1,109,524 元 = 135,154 元）。按人民固有納稅之義務，惟相同情形下應納之稅額應係等同，方為公平。聲請人個人建屋出售之行為既被認定係營業行為而應計徵營業稅，則營業稅之計算得扣除進項稅額之權利，即無不准聲請人行使之理。聲請人提示合法之進項稅額憑證請求扣減銷項稅額，卻遭否准，顯係剝奪聲請人平等納稅之權。

(六) 且查，如聲請人一般，在未辦妥營業登記即行開始營業之營業人，在被補徵營業稅時，因該等營業人既係未辦妥營業登記者，實際上不可能取得符合營業稅法第 33 條所規定“載明其名稱、地址及統一編號”之憑證。然如此一來，無疑變相擴大聲請人應納營業稅之稅額，使聲請人營業稅之負擔較諸一般營業人為鉅，非但與憲法保障之平等原則有違，亦已侵害人民之財產權。

(七) 再者，營業稅法第 33 條之規定，使聲請人須按銷售額之全額計徵營業稅，亦有重複課稅之情。復且，若謂上開營業稅法第 33 條之規定無誤者，豈非變相鼓勵人民於辦理營業登記前購買貨物或勞務時，無庸取得憑證抑或該進項支出部分無須繳納營業稅，蓋因日後補徵時，將遭全額計徵，故進項稅額無論繳納與否均仍須再計徵一次；如此適用之結果，應非營業稅法立法之原意。

(八) 綜上，營業稅法第 33 條所設定「須取得載明其名稱、地址及統一編號」的條件，使類如本件聲請個案般，因未辦妥營業登記即行開始營業之營業人，不能享有營業稅之計徵得扣減進項稅額之權利，與憲法保障人民之平等權及財產權有違。

(九) 若謂營業稅法第 33 條之上開規定乃對漏稅行為之處罰者，則因營業稅法業對漏稅行為之處罰明定於該法第 51 條，再為進項稅額扣抵之限制顯有違憲法第 23 條比例原則之虞。

三、財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，就營業稅計徵時，關於進項稅額之扣抵，增加須「已申報、未經檢舉及調查前已自動辦理營業登記」之條件，乃增加法律所未規定之限制，顯與法律保留原則及憲法保障人民財產權及平等權意旨有違：

(一) 按營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定：「本法第 51 條第 1 款至第 6 款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第 1 款至第 4 款及第 6 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。」

(二) 財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋之要旨為：「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。」；另財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋之要旨為：「……個人建屋出售，如於未經人檢舉及未經稽徵機關調查前，已自動辦理營業登記，其在未辦妥營業登記前所取得之二聯式統一發票，……其進項稅額准其扣抵。」

(三) 查前揭營業稅法施行細則第 52 條第 2 項之規定，就主管稽徵機關於核定應補徵之應納稅額為漏稅額時，並未限定在核定應補徵之稅額時，關於進項稅額之扣抵限於該進項憑證應以已申報為前提、亦未限定應於未經人檢舉及調查前自動辦妥營業登記者，始得以之前所取得之二聯式統一發票扣抵進項稅額。財政部前揭二件函釋，對營業人於計徵營業稅時，主張進項稅額之扣抵適用，俱增加法律所無之限制，顯已侵害人民之財產權。

(四) 又貴院於 97 年 5 月 9 日公布之釋字第 642 號解釋，其解釋理由書亦揭明：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。財政部 84 年 7 月 26 日台財稅第 841637712 號函釋，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 48 條之 1 規定免除相關處罰。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，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 44 條規定處罰範圍之內，該等與本解釋意旨不符部分，應不再援用。

(五) 如前所述，營業稅法就漏稅行為得為之處分，業於營業稅法第 51 條定有明文。受處分人如有漏稅行為，稽徵機關自得依法視漏稅情節在法定罰鍰倍數之範圍內為適當之裁量，而非就法律未規定部分，逕以主管稽徵機關之解釋函文限制營業人原得主張扣減項目之適用，此舉無異係以變相提高本稅之方式對受處分人為不利之行政處分。

(六) 復且，前揭財政部函釋適用之結果，勢將致令人民於辦理營業登記前購買貨物或勞務時，傾向作出不取得憑證抑或該進項支出部分無須繳納營業稅之選擇，蓋因日後補徵時，將遭全額計徵，為免相當於進項稅額之稅款遭到再計徵一次之風險，取得合法進項憑證將反而成為負擔；如此適用之結果，應非營業稅法當初立法之原意。

(七) 綜上，營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定並未限制進項稅額得扣抵之條件，財政部函釋逕自認為必須「已申報」或於「未經檢舉及調查前即已自動辦理營業登記」始得主張以進項稅額扣抵銷項稅額，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。

肆、關係文件之名稱及件數

附件一：財政部訴願決定書（案號：第 09203969 號）影本乙件。

附件二：臺北高等行政法院 93 年度訴字第 00219 號判決影本乙件。

附件三：最高行政法院 95 年度判字第 01108 號確定判決影本乙件。

附件四：財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函影本乙件。

附件五：財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函影本乙件。

謹 呈

司法院大法官

聲請人：張 ○ 琴

代理人：彭 亭 燕 律師

中 華 民 國 九 十 七 年 八 月 十 五 日

(附件三)

最高行政法院判決

95 年度判字第 01108 號

上訴人 張 ○ 琴

送達代收人 陳 ○ 霖

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局

代表人 許 虞 哲

上列當事人間因營業稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 2 月 25 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 219 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、本件上訴人未申請營業登記，於民國（下同）88、89 年間興建坐落新竹縣竹北市光明二街 21 號等房屋 7 戶，並於 89 年間出售，銷售額為新臺幣（下同）2,613 萬 8,245 元（含營業稅）未依規定給與憑證亦未報繳營業稅，致漏營業稅 124 萬 4,678 元（於 91 年 7 月 25 日及 26 日繳納 68 萬 8,397 元），案經人檢舉並為新竹縣財稅警聯合查緝執行小組查獲，取具不動產買賣契約書等相關資料佐證，審理違章成立，新竹縣稅捐稽徵處（下稱原被上訴人）核定補徵營業稅 124 萬 4,678 元，並依行為時營業稅法第 51 條第 1 款規定按所漏稅額處 2 倍及 3 倍罰鍰【裁罰前已補繳部分：68 萬 8,397 元乘 2 倍等於 137 萬 6,700 元加未補繳部分：（124 萬 4,678 元減 68 萬 8,397 元）乘 3 倍等於 166 萬 8,800 元】合計 304 萬 5,500 元（計至百元止），上訴人不服，循序提起本件行政訴訟。
- 二、本件上訴人在原審起訴意旨略以：按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 15 條及行為時營業稅法（下同）施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定，漏稅額之計算係以稽徵機關查獲之銷項稅額扣減進項稅額之應納稅額為基準。上訴人因不諳法令，未辦營業登記，且財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋認營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以營業稅法第 35 條規定申報為前提，然財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函卻認在未經檢舉調查前，已自動辦理營業稅登記者，進項稅額就可扣抵，顯有限縮母法所未有之規定，與租稅法律主義有違。本件行為時雖在 89 年 6 月 7 日營業稅法施行細則第 52 條修正以前，但其核課處分既未確定，而上開營業稅法施行細則第 52 條修正前之規定，既與母法意旨不符，自應適用合於母法意旨之修正後規定。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。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稅法第 15 條第 1 項所揭櫫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。本件建屋銷售固有銷售額，原處分於核算上訴人應補徵之營業稅時，自應將上訴人支付予銷售人之進項稅額予以扣減。被上訴人既得依其查得上訴人銷售額之資料，按營業稅法施行細則第 32 條之 1 計算其銷項稅額，即能依查得上訴人進項額之資料，按同一計算方式計算其進項稅額，否則，被上訴人選擇性地核定銷項稅額以實質為準，採認進項稅額卻又以發票之形式外觀為準，不符實質課稅及租稅公平原則。至於被上訴人另舉之財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋認營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以營業稅法第 35 條規定申報為前提，然財政部 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函卻認在未經檢舉調查前，已自動辦理營業稅登記者，進項稅額就可扣抵，顯有限縮母法所未有之規定，與租稅法律主義、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有違，自不得予以適用。原處分未詳予查明上訴人是否確因本件之銷貨而進貨支付進項稅額，並經銷貨人報繳，以決定是否扣抵銷項稅額，徒以上訴人所取得者是二聯式發票，即不予扣抵，亦有未合。且銷項稅額應減除進項稅額後始為應補稅額，請重新核實計算漏稅額及減低裁罰倍數。為此請判決將訴願決定及原處分均撤銷等語。

三、被上訴人則以：新竹縣稅捐稽徵處依查得之資料核定其漏報銷售額 2,613 萬 8,245 元及應納稅額 124 萬 4,678 元。又其係於經查獲後始提出進項憑證要求扣抵銷項稅額及辦妥營業登記，其所提示二聯式發票不符財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋之規定，故進項稅額不得扣抵銷項稅額，原核定並無不合，請予維持。又原處分依上訴人已補繳營業稅 68 萬 8,397 元部分之 2 倍罰鍰 137 萬 6,700 元加計未補繳營業稅 55 萬 6,281 元部分之 3 倍罰鍰 166 萬 8,800 元合計裁處罰鍰為 304 萬 5,500 元。揆諸相關法條規定，原處分並無違誤等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」、「營業稅之納稅義務人如左：一

、銷售貨物或勞務之營業人。」、「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」、「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」及「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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、……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。」分別為行為時營業稅法第 1 條、第 2 條、第 6 條第 1 款、第 28 條、第 43 條第 1 項第 3 款所明定。次按「主旨：建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建築執照者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。說明：二、營業稅法第 1 條規定：『在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。』同法第 3 條第 1 項規定：『將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。』故在中華民國境內建屋出售、係屬在我國境內銷售貨物，自應依上開規定辦理。三、邇來迭據反映，營業人每多假借（利用）個人名義建屋出售，規避營業稅及營利事業所得稅，造成依法登記納稅之業者稅負不公平，亟應予以改進遏止，以杜取巧。四、茲為明確界定應辦營業登記之範圍，及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平，特規定如次：（一）建屋出售者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。（二）前項土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者，於計算所得核課綜合所得稅時，應由該土地所有權人檢具建屋成本及費用之支出憑證暨有關契約，憑以計算其所得。五、本函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，稽徵機關仍應依照本部 80 年 7 月 10 日台財稅第 801250742 號函規定，加強查核，賡續辦理。六、至本部 73 年 5 月 28 日台財稅第 53875 號函，有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」「營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，……營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算當期漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。……」「……個人建屋出售，如於未經人檢舉及未經稽徵機關調查前，已自動辦理營業登記，其在未辦妥營業登記前所取得之二聯式統一發票，……其進項稅額准其扣抵。」財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號、89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號及 90 年 6 月 6

日台財稅字第 0900453517 號分別函釋有案。又按「納稅人有左列情形之一者，……按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰……一、未依規定申請營業登記而營業者。……」「……經第 1 次查獲者。按所漏稅額處 3 倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦營業登記，並已補繳稅款及以書面承認違章事實者，處 2 倍罰鍰。」「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時雖不以出於故意為必要，仍需以過失為其責任條件，但應受行為罰之行為僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為要件者，推定為有過失時，……即應受罰。」亦分別為行為時營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所規定及司法院釋字第 275 號解釋有案。查上訴人於 90 年 7 月 18 日被人檢舉，並經新竹縣財稅警聯合查緝執行小組查獲，未申請營業登記，於 88 及 89 年間興建坐落新竹縣竹北市光明二街 21 號等房屋七戶，於 89 年間出售，銷售額 2,613 萬 8,245 元（含營業稅），未依規定給與憑證，亦未報繳營業稅，此有檢舉書、不動產買賣契約書、購買房地說明書及談話筆錄附原處分卷可稽，復為上訴人所不否認，違章漏稅事證明確，原被上訴人乃據以核定補徵營業稅 124 萬 4,678 元，並酌情按所漏稅額合計處罰鍰 304 萬 5,500 元，揆諸首揭規定及說明，自無不合。且查上訴人係經檢舉查獲後始提出進項稅額，且檢舉查獲前未申報，原被上訴人依首揭財政部函釋否准扣抵進項稅額，應屬有據，又其裁罰倍數符合行為時營業稅法第 51 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，與公平無違，上訴人所訴，洵不足採。綜上說明，本件被上訴人對上訴人建屋出售之補稅裁罰處分，並無違誤，訴願決定，予以維持，亦無不合，上訴人起訴意旨，非有理由，應予駁回。資為其判決之論據。

五、本院按：「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，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、……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。」為行為時營業稅法第 43 條第 1 項第 3 款所明定。而依行為時（即 89 年 6 月 7 日修正前）之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定：營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款以核定之銷售額為漏稅額。又行為時營業稅法第 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、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」，從而依上開法律規定意旨，營業人得以進項稅額扣抵銷項稅額者，須已依法申報且具備上開法定要件，始為得扣減稅額之進項稅額，並非不論營業人

是否依規定取得合法進項憑證均得為扣減稅額之進項稅額。關於未依規定申請營業登記而營業者，營業人並未依規定申報進項與銷項營業額，依前開說明，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故尚不得主張按銷項稅額扣減進項稅額後之餘額核定。又 89 年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定；營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之漏稅額，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，係指上開漏稅額之計算，應扣減營業人得扣減之留抵稅額；而並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得扣減進項稅額。次查納稅義務人持有所有營業憑證資料，故納稅義務人負有誠實報稅之協力義務，如納稅義務人違反該義務致稽徵機關無從據以依法核課納稅義務人應納之稅捐，稅捐機關自得僅依查得之資料或依同業利潤標準，推定納稅義務人漏稅額，此時為實質課稅原則之例外情形，尚不生違反實質課稅原則，是以財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號及 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函釋，與司法院釋字第 420 號解釋對實質課稅之解釋意旨並無不符，亦與司法院釋字第 385 號解釋意旨無關。又查營業稅法第 51 條第 5 款所定之虛報進項稅額者，係指已申報進項與銷項營業額，而有虛報進項營業額之情形，因其已有申報，與同條第 1 款未經營業登記而營業者並未申報，二者情節顯有不同，自難相提並論，故司法院釋字第 337 號解釋就該條第 5 款所為之解釋意旨，尚難認與本案有關而得逕予以適用。另查財政部 84 年 3 月 24 日台財稅第 841614038 號函釋，係就有進貨事實而取得虛設行號之發票申報扣抵銷項稅額之案件所為之釋示，與本按未申報銷項及進項稅額之情形，顯然有異，自無從加以援引適用，上訴人加以援引，自無足取。另查加值型營業稅在納稅義務人依法申報銷項與進項稅額之正常情形時，為避免重複課稅，固以加值部分作為課稅標的，惟於漏報銷項稅額與進項稅額時，因無從據以計算加值額之部分，是以專以稽徵機關查得漏報銷項營業額計算漏稅額，自無不合，尚難謂有違加值型營業稅之立法意旨。至於如有未申報之進項稅額，則屬以後依法申報後之留抵稅額之問題，並不影響本案違章行為而受補稅及處罰之認定，是以顯難以此情形而遽認有違加值型營業稅之立法本旨。原判決對上訴人此項主張未詳述其不採之理由，固稍有疏漏，然因與判決結果尚不生影響，尚難遽謂原判決有理由不備之違法。末查財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函釋，明示建屋出售者，除土地所有權人以持有 1 年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。該函釋與營業稅法規定意旨無違，自得予以適用。依該函釋意旨，上訴人顯非小規模營業人或免予申報銷售額之營業人，自無

營業稅稅率為百分之一之適用。綜上；上訴意旨及補充理由猶以：被上訴人僅以財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋，認上訴人係經檢舉查獲後始提出進項稅額，乃否准扣抵進項稅額，並以銷項稅額當「漏稅額」裁處 2 倍至 3 倍之罰鍰，與司法院釋字第 385 號、第 420 號解釋及營業稅法第 15 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 3 款、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定不合，原判決顯有判決違背法令及判決適用法令不當之違誤。又上訴人因建屋所支付之 2,304 萬 0,884 元並取得進項發票內已納營業稅額 110 萬 9,524 元，依加值型營業稅法第 15 條規定，計算漏稅額時應予扣減，然原判決卻未採用，仍按銷售稅額計算漏稅額，且原判決就上訴人應予扣減已納之進項稅額之主張，並未敘明何以不採之理由，有判決不備理由之違法。另上訴人以個人名義建屋，若在查核前已辦妥營業登記，則其銷項稅額為 124 萬 4,678 元，已取得二聯式發票並繳納之進項稅額為 110 萬 9,524 元，上訴人實際應負擔之營業稅額為 13 萬 5,154 元；若上訴人未辦營業登記且未被查獲，此即為逃漏稅額。然本案上訴人不論有無辦理營業登記，實質上之稅負應相同，均應從實質上經濟事實關係予以認定，否則，有違租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，亦有違司法院釋字第 420 號解釋意旨。又上訴人依原判決補徵營業稅 124 萬 4,678 元，而上人又取得發票已繳納營業稅 110 萬 9,524 元，則本案徵收之營業稅為 235 萬 4,202 元，稅負遠超過最終消費應負擔之 124 萬 4,678 元，造成重複課稅，亦有違加值型營業稅立法意旨。另上訴人為配合申報規定，於 94 年 5 月 3 日依營業稅法第 35 條及第 49 條規定，向國稅局新竹縣分局辦理補申報，該分局業於 94 年 6 月 3 日核准申報在案，則原判決所引用財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 0890457254 號函釋之依據已不復存在。退萬步言，縱上訴人上述理由均不獲採行，而依財政部函釋既規定上訴人之進項稅額不得申報扣抵，則上訴人應非屬加值型體系之營業人，依營業稅法第 13 條及立法理由規定，上訴人之營業稅稅率應為 1%，而非原判決之 5% 稅率等語，加以爭執，依上開說明，尚難認有理。綜上；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 20 日

（本件聲請書其餘附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1600 期 1 版法令月刊第 63 卷 8 期 141-142 頁司法院大法官解釋
(二十八) (102 年 7 月版) 第 436-552 頁