

釋字第六六 號解釋協同意見書

大法官 林錫堯

本席贊同解釋文與解釋理由書所持見解。惟系爭函關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額之情形，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分（以下簡稱系爭函釋），是否有法律依據？又營業稅法第四十三條第一項既規定主管稽徵機關「得依查得之資料」核定銷售額及應納稅額，則系爭函釋是否與職權調查主義有違？本席認為上述二項問題有更予釐清之必要。爰補充說明如下：

一、關於系爭函釋是否有法律依據之問題

按系爭函釋係主管機關財政部就營業稅法第五十一條第三款規定之「漏稅額」如何計算，所為之解釋性規定，屬行政規則之一種（行政程序法第一五九條第二項第二款參照）。如同解釋理由書所稱，依系爭函釋之旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款及營業稅法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋。解釋理由書此種

見解，無異將系爭函釋之法律依據，委諸於營業稅法整體結構所表現之關聯意義。換言之，從營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序綜合以觀，係對營業人嚴格要求按期誠實申報銷售額、應納或溢付營業稅額之高度協力義務，至於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，委由營業人自行決定，從而以營業人當期銷項稅額，扣減當期申報之進項稅額，計算當期應納或溢付營業稅額。基此法律結構，依系爭函釋之意旨，稽徵機關於核定營業人銷售額及應納稅額時，不許營業人以當期末申報之進項稅額予以扣抵，乃係營業稅法整體結構綜合判斷之當然結果，並非無法律依據。

二、關於系爭函釋是否與職權調查主義有違之問題

(一) 職權調查主義之概念

行政程序上，關於調查證據、認定事實方面，採職權調查主義(Untersuchungsgrundsatz)，即指行政機關有義務依職權調查事實真相，而不受當事人陳述之拘束。行政程序採職權調查主義，係溯源於依法行政原則，蓋行政行為之合法性必以正確掌握充分的事實為前提，並因而得以確保公益之實現，是故，關於調查證據與認定事實，不委由當事人之意志決定之，而由行政機關依職權為之。我國行政程序法第三十

六條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第三十七條：「當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向行政機關申請調查事實及證據。但行政機關認為無調查之必要者，得不為調查，並於第四十三條之理由中敘明之。」即揭示職權調查主義之主旨。但亦容許法律基於特殊考量而為不同內容之特別規定（行政程序法第三條第一項參照）¹。

（二）行政機關之職權調查義務依法有一定之範圍

按諸法理，職權調查主義之內涵，可包括：行政機關應負概括的調查義務（因而必須釐清職權調查義務之法定範圍與個案認定之界限）、證據方法原則上不受限制、當事人與第三人負有參與之負擔或義務、證據自由心證原則、實質舉證責任等。而於個案適用職權調查主義時，首先須確定職權調查義務之範圍，此須視個案所適用之法規客觀認定之。換言之，關於行政機關應依職權調查之範圍，應視個案相關之實體法與程序法規定及行政機關依職權或依申請作成行政決定之法定要件而為認定，並以事實之「調查必要性」為前

¹ 另參見：Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 2008, §24 Rn.5；Rolf Stober/Winfried Kluth/Martin Müller/Andreas Peilert, Verwaltungsrecht, Band ,2007, §60 Rn.30

題²。

(三) 依營業稅法之整體結構，進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，並非行政機關應依職權調查之事項

如上所述，從營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序綜合以觀，係對營業人嚴格要求按期誠實申報銷售額、應納或溢付營業稅額之高度協力義務，至於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，委由營業人自行決定。

蓋關於營業稅額之計算，係以各階段營業活動所衍生之進銷差額為課稅基礎，而稽徵機關為認定各該進銷稅額，營業稅法即課予各階段義務人誠實按期申報義務以為憑據。依營業稅法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

² 此不詳述，詳見拙著，行政法要義，2006年9月三版，494頁以下；另參見Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer,Verwaltungsverfahrensgesetz,2008,§24 Rn.11ff；Rolf Stober/Winfried Kluth/Martin Müller/Andreas Peilert, Verwaltungsrecht, Band ,2007,§60 Rn.32ff。

申報。」倘營業人未能依上開第三十五條第一項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即應適用同法第四十三條第一項第四款，依照查得資料（包含當期已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，同法第五十一條並規定，短報或漏報銷售額者，亦按所漏稅額處罰鍰，並得停止營業。準此，稽徵機關就銷項稅額之認定，係屬應依職權調查之事項，主管稽徵機關應依職權調查納稅義務人有無及是否按期正確申報，當無疑義。

惟就進項稅額部分而言，營業稅法並無強制營業人按期申報進項稅額之規定，此觀營業稅法施行細則第二十九條規定，營業人就「其進項稅額憑證未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由」，以及營業稅法亦未就營業人短報或漏報進項稅額之行為定有處罰規定，足資說明。換言之，就銷項稅額係屬營業人應申報；進項稅額則屬得申報，而無強制營業人申報之規定。惟營業人若已主動申報進項稅額者，自得據以扣抵當期應報之銷項稅額；若未申報，則無從於當期作為扣抵之依據。另營業人若已主動申報進項稅額者，依營業稅法第五十一條第五款規定，稽徵機關雖就該進項稅額之申報有無虛報情事，應依職權調查，但僅止於調查該進項稅額部分是否有虛報之情形，並非依職權調查是否有短報或漏報之情形。是故，稽徵機關職權調查義務之範圍，就銷項稅額及進項稅額

即有所不同，依營業稅法之整體結構，關於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，並非行政機關應依職權調查之事項。

再者，關於職權調查主義之基準時點，原則上係指行政行為作成前，行政機關有義務調查相關證據並認定事實，藉以作成行政行為。換言之，係以行政行為作成前之相關證據與事實作為行政機關調查之對象。但此一基準時點並不排除法規特別規定而有不同之基準時點。鑑於營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序，稽徵機關職權調查之基準時點本應以申報期限為其時點，然為寬待納稅義務人，配合稽徵流程等因素，系爭函釋將職權調查之基準時點設為「查獲時」之相關證據與事實，納稅義務人如欲以其進項稅額扣抵銷項稅額，至遲應於查獲前主動申報進項稅額，如逾此一基準時點，則該進項稅額尚不得扣抵當期銷項稅額，僅得依營業稅法施行細則第二十九條規定，延至次期申報扣抵。此乃係基於營業稅法之整體規範結構與立法目的，對於稽徵機關之職權調查基準時點作有別於一般行政程序之特別規定，亦無違反職權調查主義可言。

（四）綜上所述，系爭函釋與職權調查主義尚無牴觸。