

釋字第六六〇號解釋不同意見書

大法官 黃茂榮

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字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所稱，如何認定同法第五十一條第三款規定之漏稅額，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項及第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」本席不能贊同。爰提出不同意見書如下：

壹、本號解釋聲請釋憲之標的

本號解釋聲請釋憲之標的為：最高行政法院九十七年度裁字第一二四一號裁定及台北高等行政法院九十六年度訴字第一三六七號判決所適用之財政部八十九年十月十九日臺財稅字第八九〇四五七二五四號函釋：「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。」

貳、本號解釋聲請人涉案之違章事實及問題緣起

本號解釋聲請人涉案之違章事實為漏報銷售額。依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，短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍或十倍罰鍰，並得停止其營業。因該違章事實，原處分機關按其漏報之銷售額新台幣 4,644,450 元，乘以 5% 計得之積，亦即 232,224 元，為聲請人當期之銷項稅額。稽徵機關將該銷項稅額扣除聲請人之留抵稅額 46,380 元後，將其餘額 185,844 元論為聲請人在當期之漏稅額，除補徵該漏稅額外，並課以一倍罰鍰 185,800 元（計至百元止）。

聲請人主張其在當期有 212,251 元之進項稅額。將該進項稅額加計其留抵稅額 46,380 元之和，大於原處分機關核定之上開銷項稅額。是故，在當期並無漏稅額。

原處分機關及該案訴願委員會引用營業稅法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及財政部八十九年十月十九日臺財稅字第八九 0 四五七二五四號函，否准自原處分機關核定之當期銷項稅額扣減聲請人提出憑證證明之當期進項稅額。造成在該已繳納之進項稅額的限度，增加核定之漏稅額及其漏稅罰的結果。是故，聲請人質疑該號函釋有牴觸憲法之疑義，向司法院聲請解釋憲法。

參、短報或漏報銷售額之明文規定

本號所解釋之聲請案件的漏稅態樣為同法第五十一條第三款所定納稅義務人短報或漏報銷售額的情形。

一、營業稅法第三十五條第一項前段非關於如何處理短漏報銷售額之規定

營業稅法第三十五條第一項前段規定：「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。」財政部八十九年十月十九日臺財稅字第八九〇四五七二五四號函引述營業稅法第三十五條第一項前開規定後，緊接著論述：「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。」該論述係欠缺完整大前提之推論的結果。蓋該項之規範內容僅止於營業人之營業稅的自動報繳的週期、報繳期限、應檢附之文件及應申報之事項：申報銷售額、應納或溢付營業稅額。根本未提及如有銷售額、銷項稅額或進項稅額之短漏報應當如何處理。

二、關於短報或漏報銷售額之明文規定

關於短報或漏報銷售額之明文規定有，(1) 關於有漏稅額之法律效力：營業稅法第五十一條第三款規定，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍或十倍罰鍰。然該款僅係如因此有漏稅額時，其效力為何的規定，而非如何計算短報或漏報銷售額時，其所漏稅額有多少之規定。是故，並不得引用該條做為應當如何計算短報或漏報銷售額時之所漏稅額的規範基礎。(2) 關於漏稅額之認定：營業稅法第四十三條第一項

第四款規定：「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：……四、短報、漏報銷售額者。……」同法施行細則第五十二條第二項第一款重申該款規定意旨：「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。」然主管稽徵機關應如何依查得之資料，核定應補徵之銷售額及應納稅額或漏稅額？對此，不但營業稅法，而且該法施行細則均無明確的具體規定。

肆、加值型營業稅之舉證責任的分配

按營業稅法第十五條第一項規定，一般營業人之營業稅採加值型營業稅制。其「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。」亦即營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額負繳納義務。以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。一有背離，即屬違背實質課稅原則。即使有法律之明文規定，該規定亦屬違憲。在法律無如是明確之規定的情形，更不得透過解釋，使其背離該原則，以致構成違憲。

以該項規定為基礎，稅捐稽徵機關就銷項稅額（營業稅債務之積極要件），營業人就進項稅額（營業稅債務之消極要件）負舉證責任。此即依規範說，以營業稅法第十五條第一項為基礎所做之客觀舉證責任的分配。惟特別是在行政程序與行政訴訟程序，舉證責任的分配問題不得與證據之調查

問題混淆。以致在營業稅案件誤認，營業人既然就進項稅額負客觀的舉證責任，稽徵機關或行政法院就營業稅案件之證據的調查，不但即可不受職權調查主義的適用，還可否定營業人提出之合法憑證的證據能力。憑證之證據能力的否定，即使容許也必須有法律之明文依據，不得讓財稅機關根據不明確之法律規定，以函釋為憑空之推論。

伍、依查得資料核定應納稅額或漏稅額應遵守職權調查主義

關於如何依查得資料核定應納稅額或漏稅額，營業稅法與稅捐稽徵法皆無明文規定。對此，就一般的行政程序，行政程序法第三十六條規定：「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。」就行政訴訟，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。」此即在行政程序及行政訴訟程序，關於證據之調查應遵守職權調查主義的規定。依該主義，行政機關及行政法院皆有依職權調查證據的義務。其重要意旨為：證據之調查範圍，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項應一律注意，以發現實質的真實。在行政程序或行政訴訟程序上，職權調查主義為行政機關或行政法院調查證據認定事實之基礎原則。在制度的設計及相關規定的執行，不得由之有所偏離。

營業稅法第四十三條第一項第四款關於「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」的

規定中之「得」字，係關於主管稽徵機關之職權的規定，而非任意規定意義下的「得為」規定。因此，主管稽徵機關並不得據該規定主張其有裁量權，自始得不依職權調查主義，調查對當事人有利及不利之證據。這與稽徵機關之客觀舉證責任之分配的問題應分別對待，不可混淆在一起。其次，更不得因同法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「……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。」而誤以為主管稽徵機關得以不遵守職權調查主義查得之資料，核定之應補徵的應納稅額為漏稅額。稽徵機關或行政法院如果不但違背職權調查主義，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額，則不但其應納稅額之核定違反實質課稅原則，而且其漏稅額之核定亦偏離事實。以該不存在之漏稅額為基礎對於營業人課以按所漏稅額數倍之漏稅罰，顯然與營業稅法第五十一條第三款，就短報或漏報銷售額者，按其所漏稅額處一倍或十倍罰鍰的規定不符。營業稅法第四十三條第一項第四款及同法施行細則第五十二條第二項第一款之上述規定，引起誤導，認為在行政程序或行政訴訟程序上，關於營業稅之應納稅額或漏稅額之調查，可以不遵守職權調查主義，在營業稅之課徵上，可以不遵守實質課稅原則。

今所以有此誤導，主要來自營業稅法第四十三條第一項第四款之下述偏頗的規定：「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。」其公允的規定應當是：「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額、

銷項稅額、進項稅額及應納稅額並補徵之。」稅法由財稅機關研擬經立法機關制定之。負責研擬的財稅機關不應只就有利於自己事項加以規定，而置有利於納稅義務人之事項於不顧，造成法律漏洞後，再進一步於稽徵實務上又以此為基礎，主張稽徵機關不但有裁量權，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額。蓋既因短漏報銷售額而調查營業人當期之未申報銷項稅額，以核定其應納稅額，本諸加值型營業稅之意旨，自亦當依職權調查，或容許營業人提出當期及以前關於進項稅額之有利證據。

陸、違反自動報繳義務的效力

在自動報繳稅捐，例如在所得稅或營業稅，其納稅義務人若違反自動報繳義務，首先即因違反申報之行為義務而得對其課以滯報或怠報的行為罰。其次，如其因此同時未在繳納期間內繳納稅捐，致違反繳納義務者，並在滯納期間對其加徵滯納金；在逾越滯納期間後並就滯納之稅額依法課以漏稅罰。

就逾期申報銷售額或統一發票明細表之行為罰，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。」

就逾期繳納稅款或滯報金、怠報金之行為罰，同法第五十條第一項規定：「納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。」自繳納期限屆滿之次日起三十日即是營業稅的滯納期限。營業稅之滯納期限與滯報期限重疊。開始營業前有辦理營業登記之營業人，逾期未繳納稅款者，在滯納期限內只加徵滯納金，而還不論以漏稅（同法第五十一條第二款）。反之，營業人未依規定申請營業登記而為營業，或申請註銷登記後，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，就其營業稅債務不享有前述期限利益，一有銷售，即就其銷售之營業稅論以漏稅罰（同法第五十一條第一、四款）。

依上述規定，所違反者如果是申報義務，不但只課屬於行為罰性質之滯報金或怠報金，而且得加徵之滯報金或怠報金，雖皆按應納稅額照一定百分比，計算其額度，但也皆有最高不得多於一定數額之上限的規定，以示行為罰與漏稅罰之質的區別（司法院釋字第三三九號解釋參照）。由此推論，立法者就行為義務之違反，並無超出其明文所定之可罰額度以上之處罰的意思。特別是：不因為納稅義務人有行為義務之違反，即擬制有一定漏稅額之發生，並以該擬制之漏稅額為基礎，進一步對其課以漏稅罰。要非如是，營業稅法第四十九條關於滯報金或怠報金之最高處罰限額的規定豈不即成具文。

依營業稅法第四十九條之上述規範意旨，既然對於滯報金或怠報金以法律設定之最高處罰限額的限制，財稅機關得否透過解釋稅法中之其他規定，或甚至在施行細則中制訂實質上產生擬制有一定漏稅額發生之結果的規定，產生疑問。

可能產生該擬制結果的解釋為：不依職權調查主義調查有利於納稅義務人之證據，根本或在一定期限否定有利於納稅義務人之一定證據方法的證據能力。例如因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。」而以該條規定為理由，在漏報銷項稅額及進項稅額的案件，於查得當期漏報之銷項稅額，並在當期應納稅額之計算上將之計入時，不准扣抵當期漏報之進項稅額，即有在一定期限，否定有利於納稅義務人之一定證據方法的證據能力，不對有利於納稅義務人的證據一律注意的情事。在就營業稅之申報義務的違反，營業稅法第四十九條已有最高處罰額度的規定時，程序上究諸職權調查主義，實質上究諸加值型營業稅以一般營業人當階段之加值為課稅範圍之實質課稅原則，在納稅義務人違反申報之行為義務時，為稅捐秩序之維持，是否有必要祭出對於行政程序法、行政訴訟法及營業稅法之基本建制原則，衝擊如此重大的手段，亦值得從比例原則加以檢討。

按司法院大法官已在其釋憲解釋中明白為下述昭示：依查得資料課稅時，仍應核實課徵；必須不能核實課徵時，始得推計課徵（司法院釋字第二一八號解釋參照）。且為因應

司法院大法官在其釋憲解釋中表示法律按應納稅額之一定百分比規定行為罰時，應有最高限額的規定，立法機關始於營業稅法第四十九條為上述最高處罰限額的修正規定（司法院釋字第三五六號解釋參照）。這些是實質稅捐法治國家原則之可喜的重要發展。如今眼見其因本號解釋而退轉，深感難過，爰提出上述不同意見，以就教於各方先進，希望有助於促進實質稅捐法治國家原則之鞏固與實踐。