

釋字第七〇〇號解釋 不同意見書

大法官 湯德宗

本件聲請人王允於民國(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¹，按其銷售總價新臺幣(下同)三百三十一萬四千二百八十六元(未含稅)計算補徵營業稅額十六萬五千七百一十四元，²並以此為「漏稅額」裁處三倍罰鍰計四十九萬七千一百元。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(計二百二十六萬五千一百二十元)，作為「進項憑證」扣減營業稅額。遞經復查、訴願³、訴訟⁴等程序皆未獲救濟。爰依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八九〇四五七

¹ 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。」

² 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：

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

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

³ 參見財政部台財訴字第0九四〇〇一一六〇七〇號訴願決定書(九十四年八月二十六日)(以無理由，駁回訴願)。

⁴ 參見臺中高等行政法院九十四年度訴字第五七〇號判決(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)。

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⁵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⁶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，本院業於民

⁵ 「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」。

⁶ 行政程序法第一六〇條第二項：「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）。

國九十八年五月二十二日作成釋字第六六〇號解釋，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（按：即系爭函釋）與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸，但函釋內容未見說明（按：需至「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牴觸」。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，稅務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」；嗣於民國七十四年十

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：

$$\text{銷項稅額} - \text{進項稅額} = \text{應納稅額（或溢繳稅額）}$$

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「加值稅型營業稅」的精神—應僅就「銷項稅額」扣減「進項稅額」後之「餘額」課稅？⁷這一點是釋憲聲請書主要的指摘，多數意見並未回應。

⁷ 相同意見參見許玉秀大法官釋字 660 號解釋「不同意見書」（「以未申報而認定當其進項稅額為零，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的精神」）；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，僅對於各自消售階段所獲得增加貨物之價值的部份，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」）。

二、系爭函釋豈未牴觸母法？

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」。例如大法官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？

8

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

⁸ 參見黃茂榮大法官釋字 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」）。

「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⁹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,不得抵觸重要的實質原則;行政法院判決¹⁰與財政部函釋¹¹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。

⁹ 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(「對共同共有人一人為送達,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。

¹⁰ 參見台北高等行政法院九十二年度訴字第 635 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[釋字第四二〇號]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訴字第五九一號判決。

¹¹ 參見財政部九十四年十二月十五日台財稅第 0 九四 0 四五八五五-0 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」。

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），亟需進一步發展「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¹²—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

¹² 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。

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」¹³與「切近真實」¹⁴的脈絡,在本號解釋明確宣示「實

¹³ 參見釋字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」)

¹⁴ 參見釋字第248號決議(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

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。¹⁵嚴格言之，「命令增加法律所無

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」。

¹⁵ 例如釋字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

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，¹⁶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

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619（「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。¹⁶ 參見釋字 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。

（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。¹⁷三年過去，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」¹⁸，以期循名責實，植入正向誘因

¹⁷ 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）。

¹⁸ 參見釋字六九六號解釋湯德宗大法官協同意見書。

(incentives)；而完善「成見迴避」制度¹⁹，則可消除反向誘因 (disincentives)。有識公民(informed citizens)以為然否？

¹⁹ 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6）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。