

釋字第七 號解釋不同意見書

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。

美國聯邦最高法院法官 霍姆斯

大法官 陳新民

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 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¹。

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²，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

¹ 例如本院釋字第六一五號解釋：「函釋係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。」

² 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，二〇〇一年九月六版，第三十九頁以下；顏慶章，租稅法，自版，二〇〇一年八月，第六十四頁以下。

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、第四六號、四九六號、第五號、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（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（釋字第六一五號、第六三五號解釋）核實課徵稅捐（釋字第六七號、第五三七號解釋）有必要的稽徵成本考量（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營業合理之稅課範圍（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設額，自難切近實際，有失公平合理（釋字第二一八號解釋、第二四八號解釋），及「可選擇租稅較小」（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」一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、第四三三號、第五三三號、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，在授權行政機關制定相關規定時，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、第六八三號解釋），但在一般法律的授權明確性案件，也違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、第六四四號、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」（Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung），和租稅法律主義拘束下，租稅效力應服膺「依法律課稅」（Gesetzesmäßigkeit der Besteuerung），兩者毫無差別也³。

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（本院釋字第三九三號、第四二二號、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

³ P. Badura, Staatsrecht, 5. Aufl., 2012, I 13.

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⁴，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⁵。

本院過去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（本院釋字第四二號、第四六號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六七號、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

⁴ P. Badura, *Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung*, 4.Aufl., 2011, Rdnr.68.69.

⁵ P. Badura, *Staatsrecht*, II.14,15.

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。後段提及應當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⁶。

在此也透露出本號解釋在「檢驗」系爭函，是否符合租

⁶ 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字第八一二六六二一五號函（三）。也不無引起違反平等權疑慮之可能。

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。而本院其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解釋、第六二二號、第六六 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 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，只提出「符合立法意旨及未增加人民法律所為之限制」，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者。

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？僅見諸於解釋理由書第四段所提「避免破壞增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，而有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釋字六一五號解釋，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抵觸。」

另外，釋字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」一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，都一定要併重而不可偏廢，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」(Willkür der Verwaltung)。

誠然，租稅法律中也應當適用比例原則，已於前述⁷。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，關涉的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)⁸，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⁹。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訂違憲的稅捐法律，但也只能夠適用於禁止制定「勒死式的稅捐」(Erdrosselungsteuern)的少數情形也¹⁰。即使如此，到底稅捐稅率要到達何種程度，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

⁷ 同註 4 處。

⁸ 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。

⁹ P. Badura, *Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung*, Rdnr.70.

¹⁰ 陳新民，*憲法基本權利之基本理論*，上冊，元照出版公司，五版，二〇一二年，第三 四頁。

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，相互抵觸。

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。如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抵觸。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，應依比例原則的予以從寬認定¹¹。

對彼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¹²！

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無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解釋、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應付營業稅額。如果營業人如違反此行為義務，應當課予以行為罰。如果其另有漏稅

¹¹同樣見解，可參見陳清秀，稅法總論，元照出版公司，六版，二〇一一年，第六五三頁。

¹²可參見：李建良，簡釋釋字第六六號解釋，臺灣法學雜誌，第一三期，二〇〇九年六月，第二五頁。

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「破壞加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，勾稽制度所課與之協力義務，僅需運用類似「怠金」的行為罰，來督促民避免怠於申報即足矣¹³！

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

¹³ 陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第六六號解釋評析，東吳法律學報，第二十一卷第四期，二〇一一年，第二九頁以下。

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訂者的動機、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」¹⁴。

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，同樣見諸於憲法之規定。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¹⁵。

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

¹⁴ 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，第三六頁。

¹⁵ 陳新民著，軍事憲法論，二〇〇一年四月，揚智出版公司，第一六四頁。

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。