

釋字第七〇〇號解釋【未辦營業登記短漏營業稅處罰案】

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，行政部門甚至可以未經授權，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做的整理來

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做的附帶審查無異，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做比較深入的分析。

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需遵從的憲法原則，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、第六二五等號解釋），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、第五九七等號解釋，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、第六三五等號解釋。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，仍多衡酌制訂歷史、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、第六二五等號解釋外，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抵觸租稅法律主義，「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、第六八八等號解釋（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、第六一五等號解釋（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、第六四一號到六六〇等號解釋，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（原則上是兩個月）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」納項稅額，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、第六八五等號解釋參照），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字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。