

釋字七〇〇號解釋不同意見書

黃大法官茂榮 提出
李大法官震山 加入

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第八九〇四五七二五四號函說明三，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、 本號解釋客體：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

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（下稱系爭函）為關於如何認定加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第五十一條第一款漏稅額所為之釋示。按該條第一項第一款規定：納稅義務人，未依規定申請營業登記而營業者，按所漏稅額處五倍以下罰鍰。此為關於漏稅罰的規定，依該款規定，其處罰以有「漏稅額」為前提。這是漏稅罰之要件規定的自明道理。蓋如無「漏稅額」無從按「所漏稅額」處以一定倍數之罰鍰作為漏稅罰。關於該款所定漏稅額之有無的認定，加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第五十二條第二項第一款規定：「本法第五十一條第一項第一款……之漏稅額，依下列規定認定之：一、第一款……，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第三十五條規

定申報且非屬第十九條規定之進項稅額……，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」依營業稅法施行細則該款規定內容，所謂主管稽徵機關「查得之資料的範圍」，在「非屬第十九條規定之進項稅額」外，另加「已依本法第三十五條規定申報」的要件。透過該要件之附加，將營業人「未依本法第三十五條規定申報」之進項稅額排除在稅捐稽徵機關「查得之資料」以外。

系爭函同樣以營業稅法第三十五條第一項規定為依據，正面重申營業稅法施行細則該款前開規定內容之見解，釋稱：「三、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。」

要之，系爭函明白以營業稅法第三十五條第一項規定為其規範依據。

按關於漏稅額之有無的認定，應憑證據，在因營業人未自動申報，而由稅捐稽徵機關查定課徵的情形，為何稅捐稽徵機關「查得之資料」不應包含同期已發生並由銷售營業人開立給納稅義務人之進項稅額的憑證？關於這個問題，系爭函及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款之規定，皆必須有營業稅法之規定為其依據，始符租稅法律主義。

貳、本號解釋擴大支持系爭函之規範依據有待檢驗

雖然系爭函僅以營業稅法第三十五條第一項為其規範依據，但本號解釋認為，系爭函及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款符合營業稅法第十五條第一項、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之立法意旨。因為本號解釋擴大支持系爭函之規範基礎，所以有必要依序檢討，系爭函及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定是否與上開諸多規定之意旨相符。

一、營業稅法第十五條第一項所定加值型營業稅之課稅範圍

在非加值型營業稅，除其應納稅額以銷售額乘以該當之稅率計算外，另無進貨額或進項稅額之扣除，惟除金融保險業（營業稅法第十一條）及特種飲食業（同法第十二條）外，其該當之稅率最高為百分之一（同法第十三條）；反之，在加值型營業稅，其稅率一律為百分之五。因加值型營業稅稅率高達非加值型營業稅稅率五倍，所以加值型營業稅之應納稅額的計算，在規定採稅額扣減法時，營業稅法第十五條第一項規定：以「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。」從營業人之稅負論，該進項稅額之扣減的規定，在於衡平該五倍之較高稅率。是故，不可將「進項稅額之扣減」誤解為「稅捐優惠」，以致只要營業人有行為義務之違反，便認為可一時或永久剝奪其進項稅額之扣減權益，不核實計算其應納稅額或所漏稅額，產生漏稅的幻象，並據該幻象，對營業人課以漏稅罰。

營業人取得之憑證所載進項稅額除有依營業稅法第十九條規定不得扣減之情形外，營業稅法中別無其他加以限制之規定。故是否得以依營業稅法施行細則或行政規則限制進項稅額之扣減，引起疑問。

按營業稅法第十五條第一項界定符合加值型營業稅之意旨的課稅範圍：以營業人之營業加值為課稅範圍。這是加

值型營業稅稅制之基本規定。如有牴觸該基本規定，即不再以營業人「當期之加值」為其課稅範圍，此與加值型營業稅之建制的基本原則有規範衝突。因此，即便是營業稅法中之其他規定亦不得與之牴觸。如有牴觸的情形，牴觸之營業稅法的其他規定因與該法之基本原則有規範衝突，而應當論為無效。其施行細則或行政規則如與之牴觸，應論為無效，更屬當然。各個國家機關必須有此信念，加值型營業稅法之相關規定始能整合在一個無矛盾的系統下，使加值型營業稅法的價值能夠正確如實獲得體現。

加值型營業稅因限以營業人之「加值」為課稅範圍，所以其應納稅額的計算，倘不容許自其銷項稅額扣抵進項稅額，則有如營利事業所得稅之課徵，在其營利事業所得（稅基）之計算上，不容許營利事業自其營業收入減除成本、費用、損失及所得稅以外之稅捐（所得稅法第二十四條第一項參照），並按該純以收入計算之稅基，計算應納之營利事業所得稅稅額。在營利事業所得稅稅基之計算，不容許自收入減除成本、費用、損失及稅捐等，其不合事理及必然導致過苛的結果，顯而易見。關於所得稅之稽徵，正因為收入原則上不等於所得，所以就納稅義務人有違反申報義務的情形，本院釋字第二一八號解釋之解釋文釋稱：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」該解釋意旨並經本院釋字第三六一號解釋之理由書再予重

申。

相同的道理，在加值型營業稅，「當期銷售總額」非即營業人之「當期銷售的加值」，在採稅基扣減法時，應自「當期銷售總額」減除「當期進貨總額」時才能計得其「當期之銷售的加值」；在採稅額扣減法時，應自營業人當期「銷項稅額」，扣減「進項稅額」，始能計得其「當期應納或溢付營業稅額」。因為，「當期銷售總額」原則上不會等於「當期之銷售的加值」，所以最低限度應容許營業人減除雖未自動申報，但在稅捐稽徵機關所進行之裁處或救濟程序終結前，已提出之憑證上所載進項稅額。要之，自營業稅是週期稅立論，只能限制以「當期發生」之憑證所載進項稅額為扣減範圍，但不能限制僅得以「當期發生」並「已申報」之憑證所載進項稅額為扣減範圍。

然財政部在系爭函，透過否認逾期申報之憑證所載當期進項稅額在當期之扣減資格，使因未辦理營業登記即開始營業者，因未辦裡進項稅額之申報，而致在其當期應納營業稅額之計算，不准扣除補報之進項稅額，造成在當期，以按其「銷售總額計得之銷項稅額」為其應納稅額及所漏稅額，對其課徵營業稅及處以漏稅罰。不依營業人「當期之銷售的加值」課稅論罰，不符合營業稅法第十五條第一項所定限以營業人「當期之加值」為課稅範圍的規範意旨。因此，必須檢討營業登記之可補辦性及憑證之可補正性，以及其補辦及補正之效力問題。

二、營業人未辦理營業登記之法律效果

依營業稅法第二十八條，營業人在開始營業前，固有向主管稽徵機關申請營業登記的義務，且其不辦理營業登記而

為營業，依同法第四十五條，除通知限期補辦外，主管稽徵機關得對其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。此為違反營業登記義務之行為罰。由同法第四十五條規定可見，對違反申請營業登記義務之營業人固可處以行為罰，但其主要之規範目的仍在於促其補辦。至於是否得對營業人課以漏稅罰，雖有同法第五十一條第一項第一款將「未依規定申請營業登記而營業者」定為漏稅罰的態樣之一，但不可忽視該項尚有「按所漏稅額處五倍以下罰鍰」的要件。依該要件，未辦營業登記之營業人倘無「所漏稅額」，即不得對其課以漏稅罰。亦即仍應視相關法律事實之發展程度，始能認定營業人有無「所漏稅額」。

雖然未辦營業登記之營業人會因不能開立發票給其交易相對人，而有漏出的情形，從而可能有銷項稅額之短漏，但其進貨卻可能有自真正交易對象取得進項憑證。其結果，未辦營業登記之營業人，為其營業，可能僅有漏出，而未有漏進之情事。是故，按其營業事態的發展程度引起之漏稅結果，可能沒有單按漏開銷售憑證所計算之銷項稅額，論其漏稅額時那樣嚴重。有疑問者為：營業人未辦理營業登記，即不可能取得統一編號，供其所向之購買貨物或勞務之營業人，開立載明其名稱、地址及統一編號之進項稅額的憑證，以符合營業稅法第三十三條所定要式。這涉及憑證上之記載是否可以補正而後提出的問題。

三、憑證之記載及提出之可補正性

按銷售營業人開立之統一發票上的應行記載事項，有未依規定記載或所載不實之情形時，營業稅法第四十八條規定，除通知限期改正或補辦外，並得「按統一發票所載銷售

額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之（第一項）。前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元（第二項）。」依該條規定，含買受人名稱、地址或統一編號之記載的欠缺，皆屬於可補正之事項。既要求或容許其補正，自當承認其補正後之效力。

關於憑證，實務上尚有關於提出時限的問題。關於適用於含營業稅之一切稅捐之稅捐稽徵法第四十四條所定憑證保存義務，就憑證之提出時限，本院釋字六四二號解釋之解釋文釋稱：「稅捐稽徵法第四十四條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，該條有關處罰未保存憑證之規定，與憲法第二十三條比例原則及第十五條保護人民財產權之意旨尚無抵觸。財政部中華民國八十四年七月二十六日台財稅字第八四一六三七七一二號函示，營利事業未依法保存憑證，須於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得免除相關處罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公布之日起，應不予援用。」

關於進項稅額之扣抵，財政部八十年十二月二十三日台財稅第八〇一二六六二一五號函釋表示：「(三)對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興辦工程需用

材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」依該號函釋，財政部並不認為，未如期申報或所載原來不符營業稅法第三十三條之進項稅額，在補辦登記或補正憑證之應記載事項後不得扣抵。只是該函釋將其扣抵之准許，繫於「經輔導辦理營業登記」及「專案核實」上。然基於平等原則，對於未辦理營業登記而開始營業者之輔導辦理營業登記以及核實課徵，應平等對待。所以，前開函所繫之要件，除肯認營業登記及憑證之記載的可補辦或補正性外，不應引為可按專案裁量，給予差別待遇的依據。對此，本號解釋之解釋理由書，質疑如准許補辦或補正，豈不等於對已盡協力義務者及未盡協力義務者，給予相同待遇？因為未辦理營業登記及未依營業稅法第三十三條之規定開立發票者，已有營業稅法第四十五條規定：「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。」及第四十八條規定：「營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之（第一項）。前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元。」亦即皆已有責罰相當之行為罰的規定。不能說營業稅法至此，尚無對於已盡協力義務者及未盡協力義務者給予不同待遇。

與本聲請案有關，可能引起疑問者為，未依規定申請營

業登記而營業者，其因購進貨物或勞務取得之憑證，是否即係「未依規定取得並保存同法第三十三條所列之憑證」，從而依同法第十九條第一項第一款規定，其進項稅額，不得扣抵銷項稅額？

實務上所以有未依規定申請營業登記而營業者，其因購進貨物或勞務取得之憑證，即係「未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證」的看法，乃因其認為「未依規定申請營業登記而營業者」必無「統一編號」，從而不能取得符合同法第三十三條所定具有載明購買人之名稱、地址及統一編號之統一發票。然承前所述，即便未依規定記載之事項為買受人名稱、地址或統一編號，依同法第四十八條，主管稽徵機關得通知開立統一發票之營業人，限期改正或補辦；經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，得連續處罰。要之，統一發票上關於買受人名稱、地址或統一編號並非不得補正之應記載事項。

何況，不得補正之見解如果成立，即無承認該憑證所載進項稅額之餘地，從而該憑證所載進項稅額在日後亦無得為留抵銷項稅額之可能。惟實務之處理上，就未依規定申請營業登記而營業者，主管稽徵機關仍承認其取得之憑證所載進項稅額，得記於該營業人之帳上作為留抵稅額，以供日後扣抵銷項稅額，而非一概否認之。既然如此，則表示，財政部認為，因營業人未依規定申請營業登記而引起之憑證上的記載欠缺，得為補正。是故，營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條規定，皆非該憑證上所載之進項稅額不得扣抵與其同期發生之銷項稅額的依據。此外，依適用於營業人之會計制度即權責發生制，進項稅額亦應歸屬於其據以發生之貨物或勞務之購買時所屬的期次。

四、漏稅罰之處罰以有所漏稅額為要件

至於進一步之漏稅罰上的處罰，尚應視在具體案件是否發展至有漏稅結果而定（本院釋字第三三七號解釋參照）。不得因營業人未依營業稅法第二十八條辦理營業登記，即認為，得不論漏稅結果之有無及範圍，一概按銷售額計算之銷項稅額，不扣除未申報之進項稅額，課以漏稅罰。

在加值型營業稅，因以營業人當期之加值為課稅範圍，所以在採稅額扣減法的情形，依營業稅法第十五條第一項，必須營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後有餘額，從而有當期應納營業稅額，而逾期未繳納的情形，始有所漏稅額，而後得依營業稅法第五十一條，按所漏稅額處五倍以下罰鍰。至其所漏稅額之有無的認定應憑證據。稅捐稽徵機關或行政法院即使認為，縱使依職權調查主義，其亦無義務調查營業人有無當期之進項稅額可供扣減，但還是不得因此拒絕依據納稅義務人已提出關於當期之進項稅額的憑證，肯認該進項稅額之存在，並以之為基礎，核實認定所漏稅額之有無及其數額。

關於進項稅額之扣抵，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款及系爭函，在營業稅法第十九條之外，另增「已依本法第三十五條規定申報」的要件，造成不以營業人之銷售階段的加值，而以其銷售額之全額為稅基，計算應納稅額的結果，牴觸加值型營業稅之基礎規定。而本號解釋卻認為所涉解釋內容，係「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。」依該營業稅法施行細則及系爭函，由於實際存在之當期進項稅額的否認，使查得之資料，在範圍上受到限制，以致所認定之營業人當期的加值與實際存在之情形不符，虛增營業人之應納稅額及漏稅額。然

本號解釋函卻認為，上開行政命令「並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」這與事實顯然不符。

五、自動報繳及查定課徵

在自動報繳的稅捐，納稅義務人雖有自動報繳的義務，但在營業稅之稽徵，營業人違反自動報繳義務時，已有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。」依該條規定，營業人違反自動報繳義務者，固得對其加徵滯報金或怠報金。但是否得對其處以漏稅罰，仍視有無所漏稅額而定。

未辦妥營業登記，即行開始營業，而未依規定申報者，依營業稅法第四十三條第一項第三款規定，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其應納稅額。此即營業稅之查定課徵。自動報繳及查定課徵雖是不同的稽徵方法，但其皆應依據憑證計算稅基，並無差異。在納稅義務人自動報繳的情形，其依據之憑證所以限於自動申報之憑證，乃因事務之發展階段使然，並無因此當然導出，在查定課徵的階段，稅捐稽徵機關及法院即得不依職權調查主義之意旨，負「對於有利及不利於納稅義務人之憑證一律予以注意」的義務。或至少稅捐稽徵機關及法院應依據營業人補提之進項稅額的憑證認定其進項稅額之有無及數額。以營業稅法第三十五條關於自動報繳之規定為依據，認為稅捐稽

徵機關及行政法院，在查定課徵營業稅時，即可否認納稅義務人已提出之當期發生之進項稅額實在憑證的證據能力，並無營業稅法上明文之依據。

六、實質真實之認定：職權調查主義與舉證責任之分配

人民權利之保障或正義的實現，首先繫於可靠的證據法則。否則，再完美的實體規定，都只是迷人的幻景，徒增力求公平正義實現於人間的困難。行政程序法除在第九條就一般行政程序規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」還在第三十六條規定：「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。」此即職權調查主義。稅捐稽徵程序為特種行政程序。雖有為稅捐特別制定稅捐稽徵法，但該法並無排斥上開規定之適用。所以，上開規定對於稅務案件依然有其適用。

關於行政爭訟，訴願法第六十七條規定：「受理訴願機關應依職權或囑託有關機關或人員，實施調查、檢驗或勘驗，不受訴願人主張之拘束（第一項）。受理訴願機關應依訴願人或參加人之申請，調查證據。但就其申請調查之證據中認為不必要者，不在此限（第二項）。」依該條規定，受理訴願機關依職權調查主義之意旨，除應依職權調查證據外，並應依訴願人或參加人之申請，調查證據。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。」上開條文亦明白規定，在行政爭訟程序，受理訴願機關及行政法院皆應依職權調查證據，以釐清事實

關係。在稅捐稽徵機關與納稅義務人分別為稅務關係之當事人的情形，依規範稅，稅捐稽徵機關雖然僅就稅捐債務之積極要件，例如銷項稅額，負舉證責任；其消極要件，例如進項稅額，應由納稅義務人負舉證責任，但這不表示，稅捐稽徵機關在稽徵程序中，受理訴願機關在訴願程序中，行政法院在行政訴訟程序中，可以不對當事人有利及不利事項一律注意。舉證責任之分配的意義僅止於：如果無證據能夠釐清爭點事實，主張與該爭點事實連結之法律效力者，將遭受不利之決定或裁判。但只要已有證據之提出，稅捐稽徵機關在稽徵程序，受理訴願機關在訴願程序，行政法院在行政訴訟程序即有義務，依據證據認定事實。不得拒絕已提出之證據，認定事實，以致發生脫離「實質之真實」，產生「以無為有」、「以有為無」或「指鹿為馬」的情事。

是故，營業稅法第四十三條第一項雖僅規定：「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」，但該項規定極其量僅得認為是：基於舉證責任之分配的認識所做的規定。但基於行政程序、訴願程序及行政訴訟程序所當遵守之職權調查主義，該項規定絕非稅捐稽徵機關、受理訴願機關及行政法院所以得無視於營業人提出之當期進項稅額之憑證的正當法律依據。該條第一項規定的內容倘可如是解讀，則顯示該項規定所存在的問題已不單純是：財稅機關在研擬該項規定時，立場有不當之偏頗，只顧國庫之稅捐利益，而不管人民之核實課徵或處罰的權益。還有立法機關制定該項規定時一時之不察，以及司法機關在法律之適用時，已無應依據證據，核實認定實質真實，應就法律之當否，為司法審查的意識。由這樣的行政、立法及司法機關所構建的國家，還是正義的化身嗎？

在加值型營業稅，營業人在購進貨物或勞務時，自其交

易對象索取進項憑證，即已充分提供與該貨物或勞務之購買或銷售有關營業稅之勾稽可能性。蓋一切相關之銷售資料於開立發票後，已在財稅資料中心的管控之下，申報與否，在營業稅之勾稽上已非必要條件。僅因營業人在自動報繳階段未自動申報，即否認其所提出之進項憑證在當期之的證據能力，手段顯然超過必要的程度。在這種情形，營業人之違章行為，極其量只是因未開立銷售憑證，而有銷項稅額的漏出。該漏出之銷項稅額減除其已取得憑證之進項稅額後之餘額，始為其真正之所漏稅額。

本院過去曾就情節類似，皆屬於未依期限自動申報的情形，做過二號解釋。在所得稅之稽徵，關於扣繳稅款之勾稽，對於已扣繳而未申報之案件，本院釋字第三二七號解釋（82.10.08）之解釋文釋稱：「所得稅法第一百四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」本院釋字第六七三號解釋（99.03.26）之解釋文釋稱：「所得稅法第一百四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，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，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民

財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。」上開二號解釋皆認為申報義務之違反，僅屬於行為義務之違反，法律不應對違反行為義務之納稅義務人，課以漏稅罰或無上限金額限制之行為罰。

回應該二號解釋，所得稅法第一百十四條第二款經修正為：「扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：……二、扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰。但最高不得超過二萬元，最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」該款之修正始於 90.01.03。後來在 98.05.27. 再有一次修正，第二款前段規定之罰鍰上限自最高不得超過二萬元二千五百元，下調為最高不得超過二萬元。上開修正之意旨共同為：縱使認為得將行為罰之法定裁量範圍連結於相關稅額之一定百分比或倍數，但只要是關於行為義務之違反的規定，其處罰規定即應有一定金額之上限的限制。

漏稅固然該罰，但應以實際上所漏稅額為課罰的基礎，始符合責罰相稱的原則。否認事實上存在之進項稅額，無異於對違法事實灌水，結果上與屈打成招無異。這不符合文明國家與正義之邦的行政與司法。

叁、結語：系爭函違反實質課稅原則及租稅法律主義

就課稅要件事實中之稅基的計算，系爭函將證明得扣減

之進項稅額的憑證，限於營業人已申報之當期發生的進項稅額憑證，不包含營業人在調查程序中提出而未申報之當期發生的進項稅額憑證，並以此為基礎，核定營業人之應納稅額及所漏稅額。當中關於進項稅額的認定有「以有為無」的情事，在能核實課徵時，不遵守實質課稅原則及量能課稅原則所昭示之公平課稅的要求（本院釋字第四二〇號解釋參照）。

其次，因為有憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」以及第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」所以，釋憲解釋之實務已一貫肯認「租稅法律主義」。目前主要存在的疑問為：哪種事項可定性為「技術性、細節性」之事項，而得由財政部依其職權，以行政規則加以規定。其定性如果過度寬鬆，將根本挖空「租稅法律主義」在實務上的實效性，阻礙形式法治國家原則的實踐。惟涉及租稅構成要件之「稅基」事項，其並非「細節性」或「技術性」之事項係無庸置疑的。是以，系爭函否認以實際存在之當期進項稅額計算營業人之應納稅額，在結果上不以其「當期之增值」為課稅範圍，根本牴觸營業稅法第十五條第一項所定之基本原則。此為營業稅法在建制上對課稅範圍之基本決定：限於以營業人在其銷售階段之增值為課稅範圍。這是增值型營業稅之成其為增值型營業稅之存在基礎。營業稅之所以為消費稅，而非企業稅之道理亦在於此。既然增值型營業稅之建制的基本原則：以「營業增值」為課稅範圍。其相關法律或命令的規範規劃，自皆不得與之牴觸。故系爭函必須遵守憲法之依法行政原則，除命令不得牴觸法律之法律優位原則外，非細節性、技術性事項，必須以法律或法律明確授權制定之法規命令為其規範依據，亦即應遵守租稅法律主義，這是本件違憲

審查的重點之一。系爭函所涉之租稅處罰數額既與稅基有關，多數意見亦認為本號解釋係「有關如何認定……漏稅額所為釋示」，而系爭函卻以行政規則變更營業稅法第十五條第一項之明文規定，則由此亦已顯然可以得出系爭函已違反租稅法律主義之結論。

再者，本號解釋原因案件之確定終局判決（最高行政法院九十六年度判字第一三九九號判決）認為營業稅法第三十三條及第四十三條第一項第三款為同法第十五條第一項之特別規定。該見解不符合在規範有所衝突時，法律解釋應取向於所涉法律之基礎建制原則的要求。其道理有如：法律或命令不得牴觸憲法。

最後，多數意見認為實質課稅原則或量能課稅原則尚非憲法層次之原則或質疑實質課稅原則尚未足夠具體化到可以引用來論斷稅捐法令，是否違反實質課稅原則或量能課稅原則的程度。實質課稅原則或量能課稅原則固然因屬於實質性的原則，而相對於「租稅法律主義」這種形式性的原則，有比較大之不確定性，但並非沒有典型的類型係無疑問的違反實質課稅原則或量能課稅原則。舉例言之，負稅能力存在於可歸屬於特定人之稅捐客體。所以如果就稅捐客體的認定，在積極要件，例如關於銷售額或銷項稅額，有「以無為有」之情事；或在消極要件，例如關於進貨額或進項稅額，有「以有為無」之情事，稅捐稽徵機關認定之稅基或應納稅額，即會因脫離實際存在之事實，而違反實質課稅原則或量能課稅原則。這是不需要什麼大理論，即可認識之自明的道理。只要願意實事求是，不以程序性之法律技術營造規範上之假相，具體案件中之課稅事實即可如實示現，為實質課稅原則或量能課稅原則之實踐提供確實之存在基礎。

拒絕接受如是簡明的事務法則，將自絕於實質法治國家

原則，使稅制及稅政與現代憲政國家的普世價值，漸行漸遠。其結果，在全球化的潮流中，稅制及稅政兩皆與外面的進步世界接不上軌，使好不容易積累的人才與資源，含淚離開故鄉，另尋桃花源。這個形勢如果不能儘早扭轉，台灣的現狀將是二十一世紀台灣之經社發展的顛峰。