

司法院釋字第三〇九號解釋

中華民國 81 年 11 月 27 日

院台秘二字第 19968 號

解 釋 文

中華民國七十一年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十三條之一規定：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」「稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，如依調查結果，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。

解釋理由書

中華民國七十一年十二月三十日修正公布之所得稅法增列第八十三條之一規定：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」「稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定稽徵機關得就納稅義務人之資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料等間接證據進行調查，而核算其所得額，如依調查結果，經合理之判斷，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人就有利於己之事實提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。此項規定僅為發見真實而設，不生溯及既往問題，併此指明。

大法官會議 主 席 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲

楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚
鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂
張承韜 張特生 李志鵬

抄明 0 西點麵包廠即簡黃 0 霞聲請書

受文者：司法院

主 旨：為因臺灣高等法院七十九年財抗字第九六五號刑事裁定所適用之所得稅法第八十三條之一規定，有牴觸憲法疑義，爰謹聲請 鈞院大法官會議解釋事。

說 明：

一、本件事實經過

- (一)緣聲請人係經營西點麵包廠，以經銷西點麵包、蛋糕、餐點等食品為業，一向奉公守法，並無不良紀錄。孰料財政部稽核組於民國七十四年間，竟以聲請人在臺灣中小企業銀行大稻埕分行支存六十八號帳戶資金往來以及第三人簡錦錐（聲請人負責人之夫）所開設之綜合存款 G81 號帳戶之資金往來，據以推計課稅，核定民國七十一年度及七十二年度之營業收入及營業所得。除由稽徵機關據以補徵營業稅及所得稅外，並移送法院處罰。
- (二)就營利事業所得稅被訴違章部分，案經臺灣臺北地方法院七十七年財所字第四七三八號刑事裁定裁罰（附件一），經聲請人抗告後，臺灣高等法院七十八年財抗字第一七三號刑事裁定發回更審（附件二），惟臺灣臺北地方法院仍以七十八年財更一字第 0 八六號刑事裁定處罰鍰新臺幣一百三十萬元（附件三），案經臺灣高等法院七十九年財抗字第九六五號刑事裁定駁回抗告確定（附件四）。
- (三)按稽徵機關及法院刑事罰鍰裁定均係適用所得稅法第八十三條之一規定，運行「銀行存款法」以資金流程推測營業收入，並據以裁罰。其課稅處罰依據為：所得稅法第八十三條之一固於七十一年十二月三十日公布實施，惟其係稽

徵機關調查方法及舉證責任分配規定，為程序規定事項，本件違章於七十三年十二月二十一日查獲，依程序從新原則，稽徵機關根據上述規定調查資金流程據以課稅處罰並無不合等理由，因認聲請人抗辯依該條裁罰違反法律不溯既往原則及違反租稅法律主義等主張並不可採。

二、聲請人對本案所持見解

(一)原裁定所適用之所得稅法第八十三條之一規定牴觸租稅法律主義

1. 按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，乃揭示租稅法律主義，有關租稅債務之發生、內容及核課徵收時間、方法，均應依法律規定之（參見金子宏著，租稅法，第二版，昭和六十三年，第七十三頁以下，第七十六頁）。倘無法律上之根據，自不得遽以課稅，否則即有違租稅法律主義，為法所不許。就此司法院大法官會議釋字第二一七號解釋亦謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」足資證明。故主張課稅權利即租稅債權存在者，自應負舉證責任，亦即如課稅事實存否不明，有關課稅規定即無法適用，稽徵機關即應負擔事實不明之不利益之客觀的舉證責任，始符合憲法第十九條所定租稅法律主義之本旨。

2. 本件所得稅法第八十三條之一規定以銀行資金流程間接證明所得額之推計課稅方法，乃不利於納稅義務人之法規，亦即因舉證責任之轉換以及稽徵機關舉證程度之減輕，而有導致創設或加重納稅義務人之租稅債務之虞，故足生影響納稅義務人之實體上租稅債務之存否及其稅額之多寡，蓋「舉證責任之所在，敗訴之所在」，古有明訓。故上開第八十三條之一規定，賦予稽徵機關課稅權限而毋庸負舉證責任，顯然有違憲法第十九條所揭租稅法律主義之本旨。

(二)退一步言，縱認原裁定所適用之所得稅法第八十三條之一規定並未牴觸憲法，但仍牴觸法律不溯既往原則，敬陳如下：

1. 按法律不溯既往原則（Rückwirkungsverbot），乃基於憲法上法安定性原則所導出之憲法上基本原則，乃保障人民信賴與已經終結之事實關係相連結之法律上法律效果繼續被予以承認，且納稅義務人從系爭法律狀態所產生之稅法上法律地位，基於法安定性之理由，亦不得溯及既往的蒙受不利益，此即所謂「溯及生效之禁止」原則。
2. 查本件七十一年度之所得稅，依行為時法律，並無以銀行資金流程作為推計課稅方式之規定，實務上向來作法亦未曾以此種推計課稅方式進行課稅，故聲請人信賴當時稅法上之法律狀態，進行生活上安排處置，亦即未曾特別留意就銀行帳戶上之各種資金往來，逐項記錄其來源、用途，以供查核，今於歷經數年之後，竟追溯既往，遽以銀行帳戶資金往來作為推計課稅依據，致聲請人措手不及，因時間已經過數年，而銀行資金往來頻繁，聲請人已無法詳細記憶，且因歷時多年亦未保存有關銀行往來之逐項事證，今突遭此項溯及既往之推計課稅方法課稅，使聲請人在毫無預測可能性下，遭受比行為時（七十一年間）之稅法上法律地位更不利之待遇，顯然有違法律不溯既往之基本原則。
3. 故原裁定肯認所得稅法第八十三條之一規定溯及適用於已於七十一年十二月三十日即已終結之事實關係，其所適用之所得稅法第八十三條之一規定，顯然有違法律不溯既往原則，至為灼然。

三、聲請解釋憲法之目的

綜上所陳，原確定裁定所適用之所得稅法第八十三條之一規定不僅牴觸租稅法律主義，亦有違法安定性之法律不溯既往原則。

為此懇請 鈞院大法官會議惠准解釋憲法，賜為釋示：
「一、臺灣高等法院七十九年財抗字第九六五號確定刑事裁定所適用之中華民國七十一年十二月三十日公布增列所得稅法第八十三條之一規定，牴觸憲法第十九條規定，應屬無效。二、如不為前項解釋，則請釋示所得稅法第八十三條之一規定僅適用於中華民國七十二年度以後發生之所得稅事件，不得溯及既往適用於七十一年度及其以前所發生之所得稅事件。三、本件在財務案件處理辦法另以法律規定對於財務案件之刑事裁定之救濟途徑之前，應准聲請人以原確定裁判違背法令為由，適用刑事訴訟法第四百四十一條以下有關規定，聲請最高法院檢察總長提起非常上訴，以資救濟。」
為此謹懇請 鈞院鑒核，賜准解釋憲法，以保民權，至感德便。

附件：

附件一：臺灣臺北地方法院七十七年財所字第四七三八號刑事裁定。

附件二：臺灣高等法院七十八年財抗字第一七三號刑事裁定。

附件三：臺灣臺北地方法院七十八年財更一字第八六號刑事裁定。

附件四：臺灣高等法院七十九年財抗字第九六五號刑事裁定。

（以上均影本）

謹 呈

司法院 公鑒

聲請人：明〇西點麵包廠

負責人：簡黃〇霞

中 華 民 國 八 十 年 五 月 十 六 日

附件四：

臺灣高等法院刑事裁定

七十九年度財抗字第九六五號

抗 告 人 明〇西點麵包廠（設略）

即受處分人

負 責 人 簡黃〇霞（住略）

代理人 林倩如會計師 (住略)

上列抗告人因違反營業稅法案件，不服臺灣臺北地方法院中華民國七十九年八月二日第一審裁定(七十九年度財更(一)字第八六號)提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

理 由

一、本件受處分人係營利事業所得稅義務人，其於辦理七十一及七十二年度所得稅結算申報時，就其營業收入所得新臺幣(以下同)七十一年度一〇、一〇〇、四八五元，七十二年度五、九八五、二七五元，漏報所得額，計逃漏所得稅七十一年度七九二、三七八元，七十二年度五〇九、六五四元，經移案機關查獲，有稽核報告及談話筆錄影本、行政法院判決影本等為證。

二、原審據以裁罰，其理由如下：

(一)所得稅法第八十三條之一係關於稽徵機關調查方法及舉證責任分配之規定，為程序規定事項，本件違章於七十三年十二月二十一日查獲，依程序從新原則，稽徵機關據上開法條之規定，調查受處分人之資金流程，即無不合，且財政稽核組於調查之前，業經財政部核准，有同部七十九、三、二十三臺稅稽發第七九〇〇一〇三號函可稽，亦無違反租稅法律主義可言。

(二)受處分人係經銷西點麵包、蛋糕、餐點(包括豬排、魚排、雞腿等快餐及各式炒麵、炒飯)等食品，惟七十一年全年度均未購買雞蛋、豬肉、青菜，七十二年度全年均未購用砂糖、香料、水果、調味品，七十一及七十二年度均未購用麵包盒、米飯、豆沙等原料，而該等原料乃製造麵包、蛋糕及供應餐飲所不可或缺之物品，受處分人辯稱或記入雜貨項下，或存貨已夠使用，惟對其所辯既未提出證據以供查對，且上開物品性質上亦不適久藏，故所辯並無漏記進料云云，顯非可採。

(三)又查臺灣中小企業銀行大稻埕分行支存六十八號帳戶係以「明〇西點麵包廠」名義開戶，其支出情形核與受處分人支付原料成本、營業費用有關，其貸方存入大部分為現金亦與其營業收

入性質相符，且受處分人之合夥人簡〇錐於七十四年四月二十二日於財政部稽核組所作談話筆錄亦明確陳稱：「本廠（即明〇西點麵包廠）每日營業收入一部分用以支付進貨款或各項費用，一部分存入臺灣中小企業銀行大稻埕分行支票存款六十八號帳戶」等語，足認上開帳戶係受處分人營業收付時所使用之帳戶。而綜合存款G八十一號帳戶，經查係費用專戶，用以支付受處分人瓦斯、水電等費用，亦與受處分人之營業收入相關連，將上開二帳戶之貸戶存入，屬轉帳存入款，大額託收票款及超過五十萬元以上之大額整數存入款及非屬營業性質之借款存入，予以剔除，而核算受處分人之營業收入，即無不合，所辯有違銀行存款法之證據法則云云，亦非可採。

- (四)依聯華實業股份有限公司應收明〇西點麵包廠明細帳及銷貨資料，受處分人七十一及七十二年度每月平均購用麵粉量超過六十包，其申報營業收入七十一年五、〇二六、一九四元，七十二年六、二八七、七四二元，而屬同業之紅葉蛋糕（許氏食品企業股份有限公司）每月麵粉耗用量約八十包，其申報營業收入七十一年為二四、六四〇、二五一元，七十二年為一八、五九二、二七四元，就二者之麵粉耗用量及營業額本比較，而核計受處分人之營業收入，難謂有何高估不合理之處。
- (五)另受處分人辯稱支存六十八號帳戶存入款尚應減除七十一年七十二年分別向樊〇生等十餘人抵押借款一四、三三二、一二九元及一一、三二八、一三三元，惟上開帳戶經扣除非屬營業收入之票據託收等項存入後，均屬現金存入，與受處分人之營收性質相符，若上開現金存入來自借款，何以受處分人於帳簿上均未載明其借入與還款情形以備查對。所列債權人中，張秋月七十一及七十二兩年的借款總數合計四百五十餘萬元，何以受處分人於七十四年九月九日送交財政部稽核組的說明書中全未提及，且所列向張秋月之借款存入，其中七十一年二月二十五日的轉帳存入五十萬元係由綜合存款G八十一號帳戶轉入，而同年十一月二日的轉帳存入十萬元則由受處分人關係企業鴻〇工業股份有限公司支存九六〇號帳戶轉入，所辯顯與實情不

符，又所列債權人陳〇喜借款存入一、〇六五、〇〇〇元部分，經查陳〇喜於七十四年三月二十七日財政部稽核組談話紀錄中陳稱：「彼與西點麵包廠雖有業務上往來，然與該廠合夥人簡黃〇霞及簡〇錐兩人已十餘年沒見面，彼此從未有金錢上往來」等語（見七十八年度財抗字第一七三號卷第三〇頁補充說明二），足認受處分人所辯並非事實。另所列樊〇生借款存入七十一、七十二年合計高達七百餘萬元，竟未設定抵押以擔保，其有悖常理至明，所辯顯不足採。此外所列抵押債權其抵押權之登記日期，若非在七十一年之前，即於七十二之後，有建築改良物登記簿及土地登記簿影本可稽，亦不足以證明所列債權確係於七十一、七十二年所借入。至證人王〇雄證稱：七十年伊和吳〇勤、何〇宏一起借一百九十幾萬，之後伊再借十幾萬云云；證人黃〇炎證稱：他先借再還，後又再借，就設定抵押權，我幫他調一百多萬，大約在七十二年時有借云云；證人林〇證稱：七十三年九月設定最高限額抵押五百萬，借他一百萬以內；七十一、七十二年好像是分批借的云云；證人樊〇榮證稱：吳〇勤、魏〇他們好像三個人一起借給他一百九十幾萬，樊〇生部分好像四百多萬，以中山北路的土地設定抵押二百九十幾萬云云；證人鄢〇賢證稱：借款數額不記得，七十年開始，有二、三年云云，惟查上開證人所指債權，或發生於七十一年之前，或發生於七十二之後，或不能確定其借款數額，或所言均不肯定，故所為證言均難作為有利於受處分人之認定。受處分人所辯均難採信，其違章行為洵堪認定，因依所得稅法第一百十七條第四項，行為時同法第一百十條第一項規定，裁罰壹佰參拾萬元，認事用法，並無違誤。

三、抗告意旨略稱：移案機關逕以抗告人銀行存提款金額，推斷抗告人有漏報銷貨收入，有違臺灣地區各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件辦法第二十九條前段，對於違章漏稅案件之審理，應注意人、時、地、事等要件，慎重查核公正判斷，簽擬意見及適用法令均應具體明確，不得推測臆斷之規定。亦有違實質課稅原則。又按中央或地方機關對於人民有所處罰，必須確實證明其違

法事實之存在，倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。移案機關僅依資金流程，推定抗告人有逃漏銷貨收入，顯然違反舉證責任云云。

四、按稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事，納稅義務人對於有利於己之事實，應負舉證之責，所得稅法第八十三條之一第一、二項分別定有明文。查本件財政部賦稅署稽核組係依前開規定，報請財政部核准，就抗告人之資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查，移案機關財政部臺北市國稅局就抗告人銀行存款之資料，證明其有逃漏稅情事，原審裁定就其存款資料，已逐筆核對，其能證明係非屬營業收入，或屬借款者，均予以剔除，其不予剔除者，亦均詳細說明其理由。茲抗告人對於其餘應屬營業收入之存款部分，主張非屬營業收入，係屬有利於己之事實，並未能舉證證明，自應認定係營業收入，予以課徵所得稅，原審據以裁罰，並無不合，抗告意旨，猶以移案機關應就逃漏負舉證責任，似屬對所得稅法第八十三條之一舉證責任有所誤解，其抗告為無理由，應予駁回。

五、據上論斷，應依刑事訴訟法第四百十二條裁定如主文

中華民國七十九年十一月八日
(本件聲請書其餘附件略)