

## 釋字第六八八號解釋協同意見書

大法官 蘇永欽

本號解釋回應聲請人所提違反比例原則的質疑，以加值型及非加值型營業稅法依第三十二條第一項規定所附的營業人開立銷售憑證時限表，將包作業規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，為有關稅捐稽徵協力義務的具體落實，「所採之手段，係為確保營業稅之稽徵，有適時之證明方法可稽，對包作業之營業人難謂因系爭時限規定而對其財產權及營業自由構成過度負擔」，因此未違反憲法第二十三條的比例原則。本席對於應否及如何以比例原則審查稅法規定，認為有更深入探討的必要，故雖贊同前開結論，及本號解釋其他論點，仍提出以下方法上的補充意見。

**一、 憲法所定基本義務，納稅、服兵役和受國民教育，就形成其內容的法律作合憲性審查，其基礎應不同於對限制基本權的法律所做的審查。**

被制憲者「基本」化的某些人民作為義務，邏輯上猶如和基本權平行的其他基本權，既同處於憲法位階，彼此的衝突只有「調和」的問題，而不能再從特定基本權的角度，以基本義務當然構成該基本權的限制，認定其不得逾越的界

線。且正因基本義務的內容需通過法律才能具體化，只有在具體的義務基礎上，才可就其進一步的延伸或輔助規定，檢驗是否構成基本權的限制。一如某些給付性或參政性的基本權，必須在「形成」具體內容（具體化）後，才有被「限制」的可能，而和有直接效力的防衛性基本權，可將任何對相關事項的法律規定本身視為對該基本權的限制，異其本質。細讀本院有關訴訟權的解釋，依稀已可看到此一邏輯上應有的層次，比如釋字第393號解釋在就行政訴訟法再審規定作審查時所說：「憲法第十六條所保障人民之訴訟權，其實現所應遵循之程序及所應具備之要件，應由立法機關衡量訴訟之性質，以法律為正當合理之規定。」「上開再審之要件係立法機關為平衡法律之安定性與裁判之正確性所作之決定，應無違憲可言。」即以訴訟權的具體化本身並無不合理，而非訴訟權受到的限制逾越界線，其論述雖不能說已臻層次分明的境界，但至少沒有從訴訟權具體化的審查一躍而至訴訟權限制的審查。

區分具體化基本義務的法律，和限制基本權的法律，當然不是說，只要屬於前者即可不受任何憲法的限制，正如具體化某些基本權的法律，其內容仍須符合該基本權內涵的憲

法要求。以稅法而言，除了憲法第十九條規定的租稅法律主義外，憲法第七條規定的平等原則，本來就屬於基本權和基本義務的共同原則，另外本院解釋還發展出租稅公平原則，其內涵並不以第七條的消極平等為限，應該還包括積極的社會公平，如通過累進稅率達到所得重分配效果的所得稅，即為此一公平的體現。再如從解釋方法演進而成的實質課稅原則，從財政學上發展而來的量能課稅、租稅中立等原則，對於具體化納稅義務的法律，也都可作為審查的基礎。由此可知，立法者對於如何形成人民的納稅義務，顯然仍須受到相當多的憲法控制。這些憲法對納稅義務具體化所定或內含的原則，是否適合再總稱之為人民的「租稅基本權」，是另一回事。但無論如何，不能把任何租稅義務的具體化本身，當成一種基本權的限制，而模糊了基本義務和單純法律創造的一般義務的界線。

**二、 只有當具體化的法律延伸到技術性、細節性規定，或基於稅法授權的法規命令，或具體化法律內涵的行政規則、判例、決議，才需要另從基本權限制的角度去作審查。**

惟龐雜的租稅法制，不可能全部都屬於憲法租稅義務的

具體化，而與基本權的限制無涉。哪一部分屬於基本義務的具體化，哪一部分則已經是在具體化的租稅義務上做進一步的延伸，而可定性為基本權的限制，必須另從特定基本權限制的角度去審查，有無逾越憲法的界線，即不能不在方法上再做深究。

可以確定的是，籠統的把所有租稅法制都認定是納稅義務的具體化，反而會從另一個角度模糊了基本義務和一般義務的界線。此所以本院過去有大量解釋，是對基於稅法授權或具體化稅法內涵所做成的法規命令、行政規則、判例和決議，另從基本權限制的角度去做審查，應無任何不當。但除此以外，稅法內的規範是否即不再做任何區分，一律認定為納稅義務的具體化，而排除基本權限制的審查？不僅立法者的稅法決定有先後之分，縱同屬第一次規範（Primary norm）的稅法，其內容也有屬於目的、原則與租稅基本構成的部分，和屬於以這些核心決定為基礎，進一步做成的技術性、細節性規定之分，合理的思考，所謂基本義務的具體化，還是應該限於那些核心的決定，而以其他技術性、細節性的規定所含作為或不作為義務，為單純法律上的義務，因此才需要另從基本權限制的角度加以審查。重點在該規定的重要程

度，而非制定時間的早晚，因此核心決定的修改，仍屬基本義務的具體化，同樣的，原始稅法中的技術性規定，並不因其第一次出現，而當然屬於核心決定。基本義務的規定本即寓有憲法委託的內涵，立法者恆可基於此一委託去做成或修改有關租稅義務的基本決定，具體化此一基本義務，但立法者當然也可基於立法權本身，去制定或修改輔助的規定。

至於核心決定的範圍，有的情形相當清楚，比如兵役法有關役男出國限制的規定，顯然就不是兵役義務的基本決定，是否構成遷徙自由的不當限制，即有審查的必要。但很多時候，並非一望即知，如何精確定性，理論上還大有探究餘地，此處不作進一步的申論。至少就納稅義務而言，本院過去對於租稅法律主義應涵蓋的範圍，已有一定程度的闡明（本院釋字第六二號、第六二二號、第六二五號、第六七四號解釋參照），從基本義務的法律保留，本有藉「國會保留」確保人民反制統治者濫權之意，應可概括推論，租稅法律主義涵蓋的範圍，即屬此處所謂核心決定的範圍。

**三、具體化基本義務的法律，就其核心決定部分，尚無限制基本權的問題，因此也無從違反憲法第二十三條的比例原則。**

因此在審查稅法規範時，首先應看標的是否為法律本身，其次要確認該規定是否屬於該稅法的核心決定，一旦肯定，其審查即只能以有關租稅義務具體化的原則為其基礎，而不能從特定基本權受到限制的角度，審查其合憲性。至於基本權與基本義務之間的調和，如何使其得到最務實的和諧（praktische Konkordanz），已屬另一層次的理論問題，此處也可不論。

憲法第二十三條發展出來的比例原則，為審查限制基本權的法令主要的一項原則，藉以避免「限制」的過度（übermaßverbot），此一原則不能用於「形成」基本義務內容的法律，即為邏輯的必然（對於形成的過度，另有量能課稅等原則去作控制，已如前述）有關租稅義務的核心決定，如果也和一般法律創設的義務一樣，可從基本權限制的角度去審查，而排除其過逾者，基本義務和一般義務也就沒有任何區別了，如此一來，把特定作為義務寫在憲法裡，也就形同具文了。但基本義務和一般義務的區別，絕對不只有形式邏輯的意義，納稅、服兵役和受國民教育之所以要被「基本化」，和某些人民權利一樣，一定還有其實質的意義。用盧梭的社會契約理論來分析，這應該就是憲法背後全體人民之

間隱形契約的一部分，訂在憲法裡，除非通過提高的修憲門檻，這些義務不能如一般義務一樣，以立法院的普通多數決即予廢除。究其義務內容，也不難發現，人民被強制犧牲的權益，在國民教育是長達幾年的行動自由、學習自由和教養自主，在納稅是不斷的、無具體對價的高額金錢給付，在兵役更是一定年限的行動自由，加上可能的身體甚至生命的付出，與其權衡者，則不是特定可以具體核實的公共利益，比如特定的公共建設，或特定戰爭的準備，因此即使以最寬鬆的標準來審查，人民基本權的犧牲也必然不符合比例。一定要把比例原則用在具體形成的基本義務上，其結果不是基本義務違憲，就是只好大幅降低比例原則的審查標準，而使基本權的規範力被拉低到可有可無的程度，難道這才是憲法規定基本義務的目的？比例原則本來就只是為控制法律創設的一般義務而設，基本義務的憲政合理性，必須從社會契約的整體，也就是人民相約建立國家秩序時，就基本權利義務所做的交換，去找答案。

把比例原則的審查用在稅法的核心決定上，可能造成的扭曲實不一而足。如果我們要認真對待這個重要原則的話。以稽徵成本的考量為例，一旦把稅法本身當成防衛性基

本權（如財產權、營業自由、遷徙自由等）的限制來檢驗，而使該成本定性為國家「侵害行為」的行政成本，則和從納稅基本義務具體化的角度檢驗，以其為國家課稅必須精算的支出，唯有壓低支出的成本，提高徵收的成效，才能達到徵稅目的，以免另覓稅源（羊毛終究還是出在羊身上），這樣不同的理解，稽徵成本的權重自然會完全不同。

**四、 本案有關營業人開立銷售憑證時限表的具體規定，是否營業稅法的核心決定，並不明確。但如從該法第三條來看，可以同意其為技術性的調整規定。**

本案營業人開立銷售憑證時限表為營業稅法的附表，其性質為法律規定，自無疑義，但時限表有關包作業的規定，是否營業稅法的核心決定，則有待仔細審析。從營業稅法所定營業稅的性質明顯屬於消費稅，僅以銷售貨物或勞務的營業人替代消費者為納稅義務人，以銷售替代消費為稅捐客體（第二、三條），也就是間接課稅。此一核心決定當然涵蓋從便於入手的稅捐客體（Steuerobjekt）轉嫁落實於最終目標稅捐利益（Steuergut）」的機制。加值型營業稅各階段營業人開立憑證義務及其開立時限的規定，應即屬該機制的一環，從這個角度來看，恐怕還不能逕行認定時限表的規定僅為有

關納稅義務人協力義務的技術性細節。但若回到有關營業稅義務發生的基本規定，即營業稅法第三條第一項：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」及第二項前段：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」來看，不論貨物或勞務的銷售，其租稅債務的發生都定於交易雙方提出給付時，而非私法債務發生時，此部分無疑為我國營業稅法的核心決定，但第三十二條第一項前段又規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付營業人。」據此另依行業與交易性質而訂定從發貨到收款不一的開立時限，顯以雙方實際提出給付的時點常有不同，而基於國家確保稅收的需要，及提早（他方尚未提出給付）納稅卻無法轉嫁稅負的風險高低，才做出不同的規定。此時把收款前的各類時限規定依同法第三條的精神解為課徵時點的「提早」，而認為已屬延伸（第三條）的技術調整規定，尚屬合理的定性。因此本號解釋對時限表這部分規定進行比例原則的審查，以其為對營業人財產權、營業自由的限制，從結果上也可以接受。

五、 憲法明定基本義務的目的不在限制人民，剛好相反，基本義務的規定有其深刻的自由主義內涵，與基本權的規定可謂相輔相成。

國內憲法學有關基本義務的理論闡述固然不多，但既見於憲法文本 憲法第二章還特別標明「人民之權利義務」，理應窮盡其規範內涵，解釋者只要有心，也不難逐步建立不同於基本權，但在精神上又能彼此呼應的理論。過去因理論支撐不足，學者的論述往往忽略憲法文本或結構的差異而跨時空的東摘西引，其他國家的憲法未把特定作為義務「基本化」，而僅以其為基本權的限制，我國的憲法釋義學也自動去基本義務化。在憲政趨於成熟穩固後，此一論述方式已不能不改弦更張，本院引領憲政發展，更應率先負起回歸文本，嚴謹釋義的使命，本席願與全體大法官共勉。

以上有關基本義務應與一般義務不同，從而在憲法控制上也應做不同處理的詮釋，完全沒有削弱人權保障的意思，剛好相反，基本義務的規定有其深刻的自由主義內涵，與基本權的規定可謂相輔相成。至少有以下三點可資說明：第一，基本義務僅生間接效力，憲法宣示的義務未經具體化者對人民即不生具體行為義務（故修改兵役法即可廢除徵兵

制，無須修憲)；第二，基本義務均採高度的法律保留，相當於基本權限制法律保留層級中的最高級(釋字第四四三號解釋理由書)，租稅法律主義的實務已可印證。第三，基本義務為列舉規定，與基本權特設第二十二條可概括比照，有意不同，即已隱含了對國家以法律創設行為義務刻劃上限的意旨(基本義務的 benchmark 功能)，換言之，除非修憲，立法者不得以法律創設任何等於或高於基本義務的行為義務(所以兵役法創設的替代役制度，或如規定人民有義務擔任數年任期的參審員或陪審員，憲法上即非無斟酌餘地)。本席願藉本號解釋，對我國基本義務的違憲審查在方法上多所置喙，最終用意也在於此。