

釋字第六八八號解釋部分不同意見書

富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。

論語 里仁篇
大法官 陳新民

本號解釋多數意見認為加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第三十二條第一項之規定，營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」(以下簡稱系爭規定)，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違，本席敬表贊成。

然而，本席歉難贊同者為：解釋主文之第二部分「惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但確定無從轉嫁之營業稅，」多數意見僅認為「宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進」云云，這種見解顯然忽視納稅義務人與國家所存在都是一種公法上債權債務關係。且營業稅既為消費之間接稅，營業人無從轉嫁時，即應建立許可向稅務機關減免繳納之機制；同時，營業人若已先行繳納，即屬國家溢收之稅款，國家應負有返還之義務，否則彷彿徵納不義之財，形成公法上不當得利。系爭規定未能設置此機制，對納稅義務人已產生「保護不足」(unausreichende Schutzwirkung)之虞，有違法治國家重視保障人民財產權之意旨。本於立法者有善盡制定周延租稅法律之義務，俾符合國家租稅法律秩序所創設的「體系正義」，爰提出部分不同意見如次，以申其義：

一、立法規範不足與其合憲性之填補必要

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，是為租稅法定原則。租稅立法以本院解釋的一貫解釋，恆認為立法機關對內容形成享有較大裁量空間。此觀諸本院釋字第647號解釋對於贈與稅之規範，該號解釋認為：「涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。」是肯認立法者只要沒有明顯恣意，即有租稅立法的合憲性（同見本院釋字第252號、第三九七號及第六八五號解釋）。故大法官歷來之解釋一向採取合理審查標準，即是以寬鬆的標準為之。

然而，大法官以此最大幅度尊重最高民意機關的判斷，而採行之寬鬆審查標準，有一個前提，即：應當與立法者的嚴謹判斷，相輔相成，方可收到「一嚴一寬」創設合憲秩序的雙贏優點。

按人民的財產權利受到國家「合法」的侵犯，主要來源即是國家租稅公權力。如果同時以財產權的內容必須由法律來予以規範（德國基本法第十四條，威瑪憲法第一百五十三條參照），租稅法律也是涉及到人民合法擁有財產權的界限。因此，一個租稅法律涉及人民憲法所規定之基本義務（納稅）、人權限制之比例原則，以及形塑財產權內容範圍等三大原則。如果再衡以平等原則，則一部租稅立法必須考量至少四大原則，立法者在立法形成過程中所為的裁量判斷，即必須抱以最慎戒之心不可。

本號解釋針對原因案件的「痛處」：「包作業營業人於收款前已依法開立銷售憑證、申報並繳納之銷項稅額，嗣後可能因買受人陷於無資力或其他事由，而未給付價款致無從轉嫁。此營業人因有正當之理由而確定無從轉嫁予買受人負

擔之稅額，是否應當退還溢繳稅額問題？」，立法者並未在系爭規定中加以明確地規範。易言之，立法者當初始料未及，而今出現的立法疏漏，形成對人民財產權利的「保障不周」（*unausreichende Schutzwirkung*）之弊，立法者租稅形成權的嚴重瑕疵以無法掩飾¹。雖然在情況輕微時，可以透過大法官合憲性解釋，或是法官造法之方式，填補其規範之漏洞。如不採取這種積極的、補救式的法律詮釋方法，以「不變應萬變」的消極態度，便會導致違憲之後果²。

本號解釋多數意見明顯地捨棄了採用積極詮釋方法，以填補立法規範不足的弊病；抑或加大力道宣示系爭規定應定期增訂相應條款，否則將逾期失效；卻反而採用督促立法者應當從速改進警告性裁判，任諸人民財產權受到侵犯的狀態持續進行，大法官本來可以發揮權利受損者「療傷止痛」的功能，卻白白流失，此「舉手之勞」之吝惜，其為理智乎³？

二、體系正義的維護與檢驗方式—使用一次或兩次的檢驗？

其次，本號多數意見期許立法者應當儘速檢討改進營業稅法相關規定，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。這正是營業稅法目前存在一個重大的弊病—未能符合消費稅由消費者轉嫁承受之特性！

就前者而言，消費稅既然是以消費者的承受為其特徵，

¹ 關於規範不足的討論，我國學界目前討論在一般防衛權意義的人權部分，討論較少，多偏向在給付權之領域方面，可參見李建良，論社會給付立法的違憲審查基準：社會國原則的實踐難題，司法院大法官釋憲六十週年學術研討會，民國九十七年九月二十日。另可參見李惠宗，法律隱藏漏洞的發現與填補之法理基礎—司法院大法官違憲審查實踐的觀察，月旦法學雜誌，第一八五期，二〇〇一年十月，第十三頁。

² 關於規範不足的合憲性問題，如何透過解釋予以彌補，或是將造成違憲之後果，可參見本院大法官彭鳳至、徐璧湖在釋字第六一〇號解釋提出之不同意見書，以及本席在釋字第六五四號解釋所提出之協同意見書、釋字第六八三號解釋部分不同意見書及釋字第六八五號協同意見書。

³ 參見本席在本院釋字第六八三號解釋提出之部分不同意見書，本席對於該號解釋多數意見未能填補法規範不足的漏洞，致使國家保障勞工權之憲法委託落空，不能表示贊同，本席認為勞工保險條例對於被保險人之遲延給付，皆應透過大法官解釋方式加計遲延利息，不可任諸此公法上財產權利的個別性保障落空。本號解釋多數意見，就此部分而言，實乃重蹈釋字第六八三號解釋之覆轍也！

則其轉嫁行為正是以其消費行為為前提。故消費稅的合理性，必須建立在消費與轉嫁行為之上。故本號解釋原因案件的包作業，因為在轉嫁行為的環節中出現了債務不履行的差錯，形成了包作業營業人依系爭規定開出之銷售憑證與支付之營業稅，未能真實轉嫁的困境，而系爭規定未能針對這種「轉嫁不能」，予以理智與公正的對待的事實，已經由本號解釋予以肯認。

惟這種形同「呆帳」的問題，不僅本號解釋原因案件之包作業會面臨之，即連銷售貨物者，以及銷售勞務者，都不免經常會遭遇此種意外。立法者即有義務正視之。例如德國現行之銷售稅法及和歐盟法皆有採行相同的對策，例如德國銷售稅法(Umsatzsteuergesetz)第十七條便明白規定：如果納稅義務人於先行繳納營業稅後，嗣後有產生給付不能(Uneinbringlichkeit)的情形時，可以向稅務機關申請退稅。同法第二十條有關此申請退稅之詳盡規定。而我國在所得稅方面，卻沒有忽視「呆帳」的扣除問題。依所得稅法第四十九條便有對於呆帳損失準備的規定（另可見該法第六十三條、第九十四條）等。因此，對照起所得稅法的租稅秩序而言，顯然營業稅法的缺漏，正是系爭規定違反體系正義之一例。

提及體系正義，自然也會涉及到平等原則。本號解釋多數意見檢驗系爭規定是否違憲，即以平等原則為檢驗標準（見本號解釋理由書第一段）。然而，判斷平等權是否受到侵害，當在適用系爭法規的過程中，出現兩組或兩組以上的規範適用者，是否受到不同的待遇，予以判斷⁴。此即本院前大法官翁岳生在釋字第四五五號解釋協同意見書中所稱的「兩組規範間的關係」，或可稱「規範關係之違憲」

⁴ 參見陳新民，平等權的憲法意義，收錄於：憲法基本權利之基本理論，上冊，元照出版公司，二〇一二年五版，第五一四頁以下。

(verfassungswidrige Normenrelation) 與否之問題。本號解釋以平等權作檢驗的對象—這兩組相互對照與比較法律待遇的何在？就開立銷售憑證的義務時點而論，是以包作業者作為天平之一方，而提供銷售與勞務者為另一方？還是將包作業與銷售勞務者列為天平之一方（如本號解釋聲請人所主張者），而與另一方之銷售貨物者形成對立？以本號解釋多數意見的立論，似乎沒有作出明白的區分。

易言之，本號解釋多數意見基本上採兵分三路的分析「三組」開立憑證始點的合理性，再分成二組來對比。先對於立法者區分銷售勞務與銷售貨物的營業者，有不同的開立銷售憑證之規定，認定（以寬鬆標準）認定並不違憲，乃屬於立法裁量範圍之內。而後對於包作業之行業，認為既然兼售貨物與勞務，而非純粹的銷售貨物或純粹提供勞務，自不宜依照其標準開立銷售憑證。顯示立法者並未誤解包作業行業特規，故「折衷」的認定系爭規定之按合約之分期給付貨款時，賦予營業人開立銷售憑證之義務。導出認定立法者在系爭規定中所為之政策形成，應為合憲。

故多數意見操作的判斷標準，明顯是將包作業視為對比之一方，而銷售貨物與勞務者為另一方（而未如聲請人要求將包作業與銷售勞務列為一方），但對這兩組間形成之待遇差距，有無作出違反平等的判斷，從而導出符合體系正義之結論？顯然是否定的。故多數意見之指摘違反體系正義，顯然另有「對照之對象」，此對象為何？

答案已經呼之欲出—涉及呆帳的問題。多數意見似乎已經明白知悉外國立法例（例如：德國營業稅法第十七條）以及我國所得稅法都有扣除呆帳及退還溢繳營業稅之規定，系爭規定卻付之闕如，故才有提出體系正義之要求。由此可知多數意見在本號解釋大張旗鼓援引平等原則，又提醒立法者

應注意體系正義⁵，但卻混淆了規範對象的對比性。多數意見使用平等原則作為審查標準，實際上已經使用兩次：第一次是將包作業與銷售勞務與銷售貨物分作兩個對照組，以平等權檢驗而導致並不違憲的結論；第二次是將包作業與所得稅法（有處理呆帳之制度）分作兩組規範不同之檢驗，而導出了與體系正義不合的警告性裁判後果。這種「不知不覺」中兩度使用了平等權原則檢驗系爭規定之方法論，恐未為多數意見所肯認矣。就實際功能而論，對當事人之權利具有保障意義者，厥為後者。但本號解釋卻只重視前者，而輕忽後者，對聲請人之權利救濟，即毫無實益可言矣！

三、公法上的債權債務關係與公法上不當得利

本席認為本號解釋既然觸及了立法者在租稅立法時，既然享有廣泛的形成空間，但對於租稅法律，亦涉及到人民財產權之保障，特別是憲法財產權係一種最典型的「制度性保障」(Institutsgarantie)，而此制度性保障的防衛之對象，正是針對立法者而言⁶。故立法者在形塑人民財產權範圍與租稅法律關係時，必須受到租稅法定原則、量能課稅與租稅正義諸原則之拘束⁷。租稅法中所體現之體系正義，正可以劃歸在租稅正義中，立法者具有實踐的義務，故創設人民由營業稅法所承擔義務之前提，必是立法者負有「立良法」之義務。

大凡在司法裁判文書中，出現人民繳稅義務的文字時，泰半會提到納稅是人民基本義務。如同服兵役與納稅般，都被視為國民之「天職」，而在深烙下了「不得懷疑」的道德誠令。實則在國家步入法治國家之後，人民與國家之關係，

⁵ 另見本院釋字第六六七號解釋。該號解釋與本號解釋類似之處，都是提及體系正義，且作為警告性裁判之用。

⁶ 參見陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，收錄於：憲法基本權利之基本理論，上冊，第二九九頁以下；另參見陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，收錄於氏著：法治國之權利保護與違憲審查，新學林出版公司，民國九十六年，第二一三頁以下。

⁷ 可參見柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第十四期，民國九十六年十二月，第六十五頁、八十一頁以下。

一律以法律明白界定。即便是憲法明白規定的基本義務，如納稅與服兵役，皆須以法律保留為實行之依據。易言之，人民也無異負有遵守國家所有法律之基本義務，不僅是服兵役與納稅而已。故憲法「基本義務」條款已失去其實用性與功能性矣！

反應在本號解釋上，多數意見惜未能藉原因案件的性質—將人民與國家納稅關係—，堂而皇之的宣示為「公法上債權債務關係」。人民依租稅法律負擔之納稅義務，是為典型的公法債務，國家應收稅款則為公法債權。如納稅義務人與國家產生稅務爭議時，即應由行政法院依循行政訴訟制度予以解決。因此，本號解釋原因案件所涉及到的溢收營業稅，即應視為公法上債權與債務的爭議。租稅法律應當提供合理、合憲的實體法規範依據，而由行政訴訟法制來解決此一爭議⁸。

誠然，承認公法上債權債務關係之制度，以及透過行政訴訟方式來實踐此一權利與義務，在我國發展較晚，一直到行政訴訟法完成改革，樹立行政給付之訴前（民國八十七年十月二十八日），行政訴訟制度僅有撤銷之訴一種訴訟型態，此因陋就簡的行政救濟制度，再加上傳統觀念灌輸下納稅義務之高度道德性與稅務行政體系濃厚之威權體制，都無法將此公法債權債務關係，比擬為「正常性質」的民事債權債務關係。隨著國家法治化的普遍與深入，人民公法上債權債務之關係，已能以公法的原理予以規範，而且公法上之債權債務關係，除非法律另有規定外，也頗多援引民法之債法規範，予以適用。典型例子即為公法上契約制度（參見行政程序法第一百四十九條），公法上之不當得利（參見行政程

⁸ 可參見：劉建宏，人民向行政主體請求返還公法上不當得利之法律途徑，月旦法學教室，第二十四期，二〇〇四年十月，第二十頁以下；同作者，行政主體向人民請求返還公法上不當得利之法律途徑，臺灣本土法學雜誌，第六十四期，二〇〇四年十一月，第三十七頁以下。

序法第一百二十七條)⁹，或是公法上誠信原則之適用（參見行政程序法第八條）等，皆是民法的理念沁入公法領域的適例。

人民與國家間產生之公法上債權債務之關係，立法者如基於公益考量，可以與民法有不同之制度形成空間。這些公益考量，例如基於稽核成本之考量、稅務行政效率之提高、國家財政支付能力之可能性，只要出自理智之判斷、而無恣意之嫌時，率皆應受到大法官的尊重¹⁰，大法官予以最寬鬆之審查即為明證。此可舉納稅義務人如有溢繳之稅款，而申請退還時，此「公法上不當得利」，應否援引民法第一百八十二條第二項之規定，附帶遲延利息？本院大法官在釋字第六八三號解釋之原因案件，已經涉及到此一問題。

誠然，學界認為基於公法與私法上本質上之不同，稅務法律除非另有規定外，並非當然準用民法第一百八十二條第二項之給付遲延利息之規定，此乃學界與實務界之通說也¹¹。但在我國稅捐法規中，卻反而普遍承認民法較為公允之制度，例如稅捐稽徵法第二十八條第三項、第三十八條第二項；所得稅法第一百二十五條之一第一項；證券交易法第十三條第二項；規費法第十八條第二項、第十九條第二項規定；關稅法第四十七條第二項、第六十五條第三項¹²。可見

⁹ 可參見：蕭文生，公法上不當得利返還請求權之實現—評最高法院九十二年度判字第二六號判決，刊載於：月旦法學雜誌，第一一九期，二〇〇五年四月，第一九五頁以下；林明昕，公法上不當得利之體系思考，月旦法學教室，第三十六期，二〇〇五年十月，第八十一頁以下。

¹⁰ 可參見：黃舒芃，違憲審查中之立法形成空間，月旦法學雜誌，第一八五期，二〇〇一年十月，第四十九頁以下。

¹¹ 可參見：陳敏，行政法學總論，民國九十八年九月六版，第一二四六頁；法務部一〇一年一月二十日法律決字第 九九九 五七四七 號函釋：「公法上不當得利，尚無統一的不當得利法之明文，適用時，除法律有特別規定，得就性質相類似者類推適用民法相關規定；而就公法上不當得利返還義務之範圍，最高行政法院九十二年度判字第一六六一號判決，認在公法上，並無金錢債務應由債務人加計利息之一般法律原則存在，因此必須法律有明文規定，始應加計利息」。同見林錫堯大法官於本院釋字第六八三解釋所提出之協同意見書，以及氏著：行政法要義，民國九十五年，第一百三十八頁處。葉百修大法官亦在該號解釋提出之協同意見書，表達此一見解。

¹² 參見葉百修大法官在釋字第六八三號解釋提出之協同意見書註七處。

得立法者對於此一問題已經逐漸採行民法所形成的給付遲延利息之制度。吾人不禁試問：是否也應當將此制度提昇至構成租稅體系正義之制度乎？

故對於人民溢繳之稅款，特別是性質上屬於間接稅與消費稅的營業稅，就應當比照其他種類之稅，適用稅捐稽徵法之規定，退還納稅義務人溢繳之稅款，甚至包括遲延利息在內，以求體系正義之實現。

四、結論：國家不應得一絲一毫之「不義之財」

本號解釋多數意見已經了然於心地知悉系爭規定會導致納稅義務人溢繳營業所得稅之不公平之事實，但現行法制並不願意正視之，亦未積極創設納稅義務人得申請退還該溢繳稅款之途徑。多數意見也明白知道外國（如歐盟與德國）營業稅法，以及我國其他稅法已經有此一制度，獨漏營業稅法尚未採納此一制度而已。顯示多數意見並不重視納稅義務人對國家已經存在了公法上之債權。而依憲法財產權保障之具有的「個別性保障」(Individualgarantie) 功能—任何人民所擁有的財產權一旦受到侵害時，皆應有受到法院救濟的權利¹³。但本號解釋顯然忽視了財產權此一部份之「應救濟性」，而以警告性裁判方式，提醒立法者負起填補之義務。顯然對人民財產權保障，未盡全力也！

孔子有言：「富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。」(論語 里仁篇第四)。語云：「君子愛才，取之有道」。上句話對君子適用，對國家更應適用！國家不應由納稅義務人獲得不義之財，而形成公法上的不當得利。對人民溢繳之營業稅的規定正是此不義之財之表徵，國庫倘有一絲一毫此不義之財之流入，豈非猶如不潔之血液輸入血庫般，造成整個血庫之污染乎？本號解釋多數意見似應該強調

¹³可參見：陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，第三 四頁以下。

國庫收入應具備最高度的合法性與道德性。故本席汲汲以為本號解釋應以限期失效方式，強制立法者以最快速度解脫營業人所承擔之違反租稅公平的租稅義務，庶幾方能實踐聖人「苦民所苦」之古訓乎！