

釋字第七〇六號解釋協同意見書

大法官 蘇永欽

本件解釋以財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布的修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款，及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函第二、三點（下併稱系爭行政規則），違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用，本席敬表贊同。惟問題的核心在於應稅的法院拍賣物於交付價金後，如何開立憑證使買方營業人得以進項稅額扣抵當期銷項稅額，未見法律或由法律授權的命令加以規定。解釋理由的論述逕把矛頭指向兩件行政規則有關進項稅額憑證的規定內容，認其與營業稅法第三十二條第一項及第三十三條第三款牴觸，增加法律所無的租稅義務。不僅倒果為因，而且不必要的逾越了解釋者的角色功能。在本件解釋作成時所涉核心稅法問題其實已通過修法而有較為妥適的處理，此一論述方法反而會在分權上造成不必要的扭曲，也無益於憲法法理的釐清，故不得不提理由不同的意見如下。

一、 問題在於法律保留而非法律優位

本院對於憲法第十九條宣示的租稅法律主義，解釋實務逐漸抽繹出兩個面向，也就是租稅義務形成的法律保留（Vorbehalt des Gesetzes），如釋字第七〇五號解釋，與租稅

法的優位 (Vorrang des Gesetzes), 如釋字第六九三號解釋。前者為分權問題, 屬於大法官審查的核心, 後者僅比對下位階規範有無牴觸或逾越上位階規範, 非本院專屬 (憲法第一七二條), 在行政規則的情形, 有行政法院的審查, 在法規命令的情形, 制度上還另有強制性的立法審查 (立法院職權行使法第六十條至第六十三條), 因此本院至多僅須為補充性的審查, 而於存在明顯錯誤時才作不同的認定。行政命令有時雖牴觸法律, 但因僅屬技術性、細節性的規定, 而無關法律保留。有時雖無涉法律的牴觸或逾越, 但仍有應以法律而非行政命令規定的法律保留問題, 足見這兩個面向不可混為一談。釋字第六九七號解釋指出系爭解釋性函釋「符合社會通念關於清涼飲料品概念之認知, 亦未違反租稅法律主義。惟飲料品之種類繁多, 產品日新月異, 是否屬應課徵貨物稅之清涼飲料, 其認定標準, 有無由立法者以法律或授權主管機關以法規命令規定之必要, 相關機關宜適時檢討改進」, 即認為此處尚無法律優位的問題, 但隨著市場不斷發展, 不排除因情事改變而發生違反法律保留問題的可能, 即可說明。

但本院為租稅法律主義的審查, 如有法律保留的問題, 即應先行釐清, 不宜在未釐清前, 逕行進入法律優位的審查, 除了後者必然已經立法院 (法規命令) 或終審的行政法院 (行政規則) 做過審查, 本院僅須作補充性審查, 而於明顯錯誤的例外情形才作相反認定外, 還涉及法律保留的違反, 不論屬於立法怠惰 (應立法而未立法), 或行政僭越,

本院審查的重心都在確認此處「是否」屬於立法權的保留，而非替代或指導立法者作「如何」立法的決定，一旦確認違反法律保留，下位階的行政命令何去何從，即端視法律如何調整而定，此時作任何法律優位的審查，都屬多餘。本件解釋在理由論述不當之處，即在理由書第一段既已對租稅法律主義的雙重內涵作了大前提的鋪陳，接下來的審查，卻直接進入法律優位部分，而對本應優先審查的法律保留部分，即有關法院拍賣物開立憑證事項，是否屬於應以法律，或法律授權的命令加以規定，竟無隻字的論列，似乎已經確認系爭行政規則所規範的事項，完全無關法律保留。此一方向的偏離，不僅未能釐清立法行政的分權界線，實際上也導致法律優位審查的若干扭曲（詳下段）。

有關憑證開立事項，在稅法上是否應屬法律保留範圍，有必要先對本院過去實務對法律保留範圍發展出來的見解，作一簡單分析。以本件解釋援引的釋字第六九二號、第七〇三號等解釋所示本院近來常用的標準闡述，是指「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、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」，接著又須排除本院釋字第六五〇號、第六五七號、第七〇五號等解釋所稱的「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」，對於這些次要事項，得逕「由主管機關發布行政規則為必要之規範」。值得注意的是，第一，劃歸法律保留範圍的各種所謂租稅構成要件還有一個似乎可以不斷衍生的「等」字，

保留了其與細節性、技術性次要事項之間的模糊地帶。第二，何時應以法律直接規定，何時得以法律明確授權的命令間接規定，本院迄未予以層級化，一如基本權限制的法律保留（釋字第四四三號解釋理由書可參）。兩者應該都屬本院未來實務仍可逐漸摸索形成的空間。本席認為，基於租稅法律主義所要體現的憲政意旨（本席在釋字第六八八號、第六九三號、第七〇〇號、第七〇五號等解釋所提意見書可參），這些構成要件尚可再做區分，包括形成租稅義務的核心要件，即任何稅種都不可或缺的內涵，必須以法律直接規定，如租稅主體、客體、稅基、稅率，以及依該租稅的性質，應已屬於必須由立法者自己決定，或於明示方向後授權主管機關決定的必要配套事項，如納稅方法、期間「等」要件。換言之，何時進入此一彈性領域，仍有按該稅種性質作個別判斷的空間，也許不限於納稅方法、期間，還及於其他部分，如前述釋字第六九七號解釋的「併此指明」。反之，在某些稅種也可能連納稅方法都只是技術性的協力義務，即以行政規則補充，也不違反法律保留。

以營業活動所生利益為稅基的營業稅，立法者在政策上如已朝向消費稅設計，也就是實質上以最終消費者為承擔稅負的主體，僅以銷售貨物或勞務的營業人替代消費者為形式的納稅義務人，以銷售替代消費為稅捐客體（加值型及非加值型營業稅法第二條、第三條），通過價金把過渡承受的稅負轉嫁於消費者，也就是間接課稅；且基於方便追補（catching up）及勾稽（cross checking）的考量，而採對交易過程中製

造、批發及零售各階段的銷售行為都予課稅的多階段銷售稅 (multiple-stage sales tax)，此一原則決定當然即已涵蓋「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。換言之，為使每一階段的納稅和轉嫁緊密銜接，可結合各環節的交易關係課予一定協力義務，如開立交易憑證，以利納稅義務的履行。就此種增值型的營業稅而言，誰應以何種方式完稅，誰應以何種方式開立何種憑證，以利完稅、轉嫁的追補及勾稽，因關係此一機制的能否順暢運作，即成為增值型營業稅的必要配套要件，立法者即使不在法律中作完整的規定，至少也要授權主管機關依法律明確規劃的目的和方向去作補充，如果不為規定，而使主管機關只能以行政規則去補充，即已構成法律保留的違反。

本件解釋的系爭行政規則，都和法院拍賣變賣應稅貨物如何開立憑證給買受人的問題有關，正如理由書第三段很清楚的闡明，「強制執行法上之拍賣或變賣，係由執行法院代債務人立於出賣人之地位，經由強制執行情序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為。」和一般營業買賣大相逕庭；地方法院民事執行處的法官或司法事務官辦理執行事件，有其強制執行法上的法定義務和中立角色，並不因此真的變成出賣人。因此對於此一制度化的特殊買賣，是否及如何通過某種憑證的開立，以順暢融入前述增值營業稅的稅負轉嫁機制，應該就是需要「以法律或法律明確授權之命令定之」的事項，也就是有關租稅法律保留解釋所提到的「納稅

方法」。此時以系爭行政規則來替代法律或法規命令，有問題的不是行政規則的內容，而是其存在本身。因此不論其內容有沒有牴觸或逾越營業稅法任何規定，都已經構成租稅法律主義的違反。

二、 介入行政細節反造成分權的扭曲

略過法律保留，直接審查由行政部門替代立法所發布的行政規則，也就是比對行政規則的內容有沒有牴觸或逾越上位的法律，在方法上很容易犯的錯誤就是，當下游負責執行的行政機關和對其行政行為加以審查的司法機關，小心翼翼的不敢逾越上位法律時，違憲審查者反而以尚不存在的法律規範作為比對的基礎，而對處於下游的行政、司法機關做出強人所難的規範要求，甚至不惜造成某種分權的扭曲。本件解釋的理由論述，在一定程度上即陷入了此一困境。

誠如解釋理由書第二段對加值型營業稅的稅負轉嫁機制所做的分析：「凡在中華民國境內適用加值型營業稅之營業人銷售應稅貨物，應將營業稅額內含於貨物之定價」，「於收款或發貨時開立、交付載明買方營業人名稱、地址、統一編號及營業稅額之統一發票或其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」。「買方營業人於交付價金予賣方營業人時，因已支付買受該特定貨物而依法受轉嫁之營業稅，自得據該憑證行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，僅就其餘額負申報繳納營業稅之義務，不以開立憑證之賣方營業人已

依限申報繳納營業稅款為要件」。問題是，碰到法院拍賣或變賣的情形，實際的賣方營業人和非營業人的法院都不能開立統一發票，買方的營業人要如何行使扣抵權？法律完全付之闕如。

一個比較簡單而公平的規則當然是，讓法院開給拍定人的收據就當成營業稅法的憑證，使其據以行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，可惜法律就是沒有這樣規定。解釋理由書卻正是先認定「執行法院於受領拍定或承受價額時開立予買方營業人之收據，亦相當於賣方營業人開立之憑證」，然後推論系爭行政規則都是「明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買方營業人須以非賣方營業人之稽徵機關所填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證，又附加以營業稅款之收取或徵起為稽徵機關填發營業稅繳款書之要件，排除執行法院所出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，得作為進項稅額之憑證」，繼而得出「牴觸營業稅法第三十二條第一項賣方營業人應於收取價金時就營業稅之全額開立憑證，及第三十三條第三款財政部係對賣方營業人開立憑證為核定，而非命以稽徵機關開立之憑證為限之規定，使買方營業人不能依營業稅法第十五條第一項規定將其於該拍定或承受價額中受轉嫁之進項稅額，扣減其當期之銷項稅額，影響其於當期應納營業稅額，而增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符，均應不予援用。」的結論。其前提性的「相當」，就是一個實際上尚不存在、而對一個必

須依法行政和依法執行的行政機關和司法機關不可能當成法律來遵守的規則。沒有這樣的法律，僅以系爭行政規則沒有作這樣的推論，就是增加法律所無的租稅義務，而與租稅法律主義（的法律優位原則）不符，正是跳過法律保留來審查租稅法律主義，很容易墮入的陷阱。

即使拋開形式不論，從營業稅法的稅負轉嫁機制來看，課予一般賣方營業人在繳納營業稅之前即有開立發票義務，而使買方營業人得在當期就能扣抵進項稅額，和課予僅僅立於代銷人地位的執行法院開立某種憑據而可供買方營業人行使抵扣權，對稽徵機關是明顯不相當的兩回事。一般賣方營業人在取得價金而已轉嫁稅負後，依正常的經濟理性就會繳納營業稅，稽徵機關無法徵起的風險極小。反之，執行法院從拍定人那裡取得的價金，通常已經有不下一個的優先權人等著優先分配，稽徵機關無法徵起的風險極高，不相當是顯而易見的事。足見「相當」的說法只是從買受人的角度來看，而不是從整體的稅負轉嫁機制來看。前提不對，後面的推論自然都欠缺說服力。須知租稅法律主義作為違憲審查的基礎，不論法律保留要求的「以法律規定」，或法律優位要求的「命令不得牴觸或逾越法律」，都可歸類於形式性質的審查，和追求內容妥適的租稅公平、實質課稅等實體原則不同。通過嚴謹的形式審查，才可落實權力分立與法制的邏輯體系，因此很難想像在租稅法律主義的審查，可以用這樣以不相當者為相當，而展開上下位階規範內容是否相容的比對。即使結果是「公平」的，對於稅法領域的依法行政、

依法執行，恐怕都會造成相當的扭曲和不確定。

三、 警示用的體系正義尚非憲法原則

因此比較精確的說，這裡作為違反租稅法律主義推論基礎的「相當」，其實是基於實體公平考量的「應相當」。因此雖然本案聲請人並未主張，本案在租稅法律主義以外，仍然可以從實體原則去檢討系爭行政規則的合憲性。

首先，憲法第七條的平等原則在這裡不必花太多筆墨，是很清楚的，因為本院就財稅領域，對於差別待遇和其規範目的有無關聯性的審查，除有非常特別的情形都採寬鬆標準（本席在釋字第六九四號解釋所提協同意見書可參），因此如本案這樣，法院拍賣物的買方營業人無法像一般買賣那樣立刻取得可供當期扣抵進項稅額的憑證（發票），即因價金雖已完成給付而使出賣人的銷項稅額得以轉嫁，但可能有多數擔保債權人優先分配，而使稽徵機關未必能獲清償，所涉法律關係背後的風險計算既不同於一般買賣，從保護稅收的規範目的而言，自屬可以容許的差別待遇。

「應相當」的論述，比較接近本院曾兩度使用的、在平等原則的違反無法證立時補充其不足的體系正義（釋字第六六七號、第六八八號解釋可參），其中釋字第六八八號解釋因為同樣涉及加值型營業稅，尤其值得重視。該號解釋在處理包作業營業人開立憑證的時限規定是否合憲時，即於認定不違反平等原則與比例原則後，明確的指出：「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無從轉嫁之營業稅，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。」此一源於德國憲法法院實務的概念（Systemgerechtigkeit），雖經多次使用，即在德國也因內涵的多樣而無足夠可操作性，仍未成為普遍認同的憲法原則，但確實可以反映某種公平法理，大體指涉的都是立法者因其先前決定而應作某種程度的自我約束（Selbstbindung），盡量避免與原有法律或法制內部的政策或價值決定發生明顯的矛盾。在結合財政學理論的租稅法領域，德國大師 Klaus Tipke 也曾訴諸體系正義，期使立法者的裁量可以受到更高的自我約束。以釋字第六八八號解釋的使用脈絡來看，本院顯然也認為對加值型營業稅這種多階段銷售稅而言，立法者既已明確決定以最終消費者為實質的納稅人，如果基於合理的即時轉嫁及風險分配而使包作業營業人「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無從轉嫁之營業稅，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」。本件解釋理由書在作「執行法院於受領拍定或承受價額時開立予買方營業人之收據，亦相當於賣方營業人開立之憑證」的論斷時，真正的意涵其實就是此一意義的體系正義，也就是說，立法者既已就稅負轉嫁機制作了買受人交付

價金，不以出賣人「已依限申報繳納營業稅款為要件」即有交付憑證的義務，其意即在排除受轉嫁稅負者承擔轉嫁者未履行納稅義務的風險，則在處理法院拍賣應稅物時，如果讓已經交付價金的買受人不能取得可供扣抵的憑證，便有違體系正義。

但無論如何必須注意的是，本院從來沒有把體系正義的觀點混入租稅法律主義的審查，因為這在論理上是不通的。而且體系正義是用來拘束立法者，從來不是執行部門，因為這樣很容易造成分權上的扭曲。更要提醒的是，本院兩度使用體系正義都未以其為成熟的憲法原則，進而認為一旦不符即可構成違憲。只是在確認審查標的不違憲後，用以警示立法者，要求檢討改進（這裡必須強調的是，檢討改進的諭知若已寫入解釋文，如釋字第六八八號解釋，在憲政司法中即屬某種中間型決定，對相關機關同樣有拘束力）。因此正本清源，本席認為本件解釋認定系爭行政規則違反租稅法律主義的理由，單純在於違反了法律保留的要求，而且僅止於此。故當稅捐稽徵法於民國一〇〇年十一月二十三日修正公布第六條，其第三項已針對本件解釋所由生的核心問題作了妥善的處理：「經法院、行政執行處執行拍賣或交債權人承受之土地、房屋及貨物，執行法院或行政執行處應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管稅捐稽徵機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅及營業稅，並由執行法院或行政執行處代為扣繳。」故本件原因案件所面對的營業稅制的違憲瑕疵基本上已經消除，嚴格而言，本件解

釋處理此一「歷史問題」的真正意義在於釐清其背後的憲政法理，從這個角度來看本號解釋，對於理由書有關租稅法律主義的論述提出比較嚴苛的批評，應該仍有必要。事實說明，在上游的法律漏洞作了適度的填補後，下游的法規範未必還有不相容之處，任何曲意的「相當」引伸出來的強人所難的推論，都變得毫無必要。理由書最後對財政部和法院就相關細節所做的指導：「相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部就執行法院出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，依營業稅法第三十三條第三款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證。」尤其顯得突兀。租稅法律主義作為審查稅法形式合憲性的第一關卡，不應該在操作上陷入如此混亂的邏輯，本席提出理由不同意見即基於此，實不得已也。