

司法院釋字第六八五號解釋

部分不同意見書

大法官 葉百修

本件聲請人認財政部中華民國九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函（下稱系爭函），有違反憲法第十九條租稅法律主義及第二十三條比例原則，聲請本院解釋。而本件解釋多數意見僅認系爭函與憲法第十九條租稅法律主義並無不符，但就系爭函是否牴觸憲法第二十三條比例原則，則一語指及「該函釋既僅闡釋營業人若自己銷售貨物，且自行向買受人收款，應由該營業人依規定開立統一發票交付買受人，並未限制經營型態之選擇，自不生限制營業自由之問題」，未繼詳述何以與憲法第二十三條比例原則並無牴觸之論據，本席不能贊同，爰提出部分不同意見書如后。

一、憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務；對此租稅法律主義之意涵，本院歷來已有多號解釋闡釋在案¹，概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，其租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，均以法律明文規定。主管機關雖非不得本於法定職權就相關法律規定予以闡釋，惟應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，並嚴守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六七四號解釋參照）。其中所謂租稅客體對租稅主體之歸屬（Zurechnung），以本件原

¹ 如本院釋字第六〇七號、第六二〇號、第六二二號、第六二五號等號解釋參照。

因事實為例，係指何人銷售自有之貨物於何人之意。

二、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第二條第一款規定，營業稅之納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人。而該條款所稱之銷售貨物，依同法第三條第一項規定，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者而言。是該條款所稱之銷售貨物，必以將自有之貨物移轉於他人，而取得代價為必要。從而，將非屬自有之貨物移轉於他人者，並非該條款所稱之銷售貨物，自非營業稅之納稅義務人。至於該貨物究屬何人所有，事屬事實認定範圍。

三、貨物之供應商（廠商）要如何與通路商（百貨公司或合作店）結盟以銷售貨物，在法律上本有買賣、合夥、租賃等多種手段可供應用，其手段之選擇為營業經營(Gewerbebetrieb)之一種，屬財產權之保護範圍(Schutzbereich)²。若其手段之選擇係屬合法，即應受憲法第十五條財產權之保障。按營業人所為貨物之銷售方式，本屬其營業經營之範圍，國家就營業人之銷售貨物行為，課予繳納營業稅義務，應著重於是否有將貨物之所有權移轉於他人之事實，以判斷租稅客體如何歸屬於租稅主體；至營業人所為合法銷售方式之選擇，應受憲法關於營業經營之保障。就本件原因事實言，聲請人就其貨物銷售，係以貨物於各地合作店經銷，由各合作店開立發票予消費者，再減除雙方合作契約約定營業額之一定抽成金額比例，以差額由聲請人開立發票予合作店；換言之，就該貨物之銷售行為而言，聲請人仍屬於上開所稱之營業人，而依其與合作店之間契約關係成立貨物銷售行為，並為銷售貨物之租稅客體歸屬之租稅主體。惟此種銷售貨物之方式，究係合作店與廠商間之何方，

² Nüßgens/Boujong, Eugentum, Sozialbindung, Enteignung 1987, S. 39f.

存有銷售貨物之事實，應以廠商與其合作店之法律關係據為判斷。若聲請人與其合作店間具有進貨、銷貨之合作關係而構成貨物銷售行為，即可由雙方依其實際貨物銷售行為，由聲請人及其合作店，分別開立統一發票而依法履行其納稅義務。系爭函僅以「該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨」，未考量該廠商就貨款收取與其合作店間是否有其他基於營業經營考量所為之情形，忽視貨物廠商與其合作店間內部法律關係之其他可能性，由貨物廠商自行收款即認銷售行為僅係存在於廠商本身，亦忽略此種銷售行為之實際運作模式，尚嫌速斷。

四、本件原因事件之當事人其內部法律關係，不問係屬買賣、合夥或租賃之何者，就認定何人為銷售貨物，係屬事實認定；然無論如何，既由合作店或廠商之任何一方依法繳納營業稅，對國家最終獲得之營業稅收而言，既無短少，亦無差異。且無論採行何種發票開立方式，人民之交易訊息均可完全揭露，亦無國家漏收稅務資訊之風險存在，而妨礙稽徵機關掌握稅收及課稅資料而達成租稅公平之目的。惟系爭函未依據不同營業人間實際法律關係，率爾自行認定，忽視實際銷售貨物之事實，已過度侵害營業人就其貨物銷售採取方式之營業經營，而與憲法第十五條保障人民財產權及第二十三條比例原則之意旨有違。

五、又本件原因事實，如依系爭函將其認定為租賃，認由廠商開立發票繳納營業稅時，該事實認定非但與民法上租賃³或第三人清償⁴之要件不合，且認定廠商實為營業人而需

³ 租賃依據民法第四二一條規定，係指「當事人約定，一方以物租與他方使用、收益，他方支付租金之契約。」廠商與其合作店間，無論係以契約約定如何分攤利益，兩者間契約約定，均應有租賃之意思表示，並符合上開規定之要件。然本件原因事實，從當事人之意思表示以及雙方就銷售營業額之一定比例抽取佣金之約定內容而言，尚與民法上開規定之要件不符。

繳納營業稅，尚有因逃漏稅而受處罰之問題。於此情形下，若稅捐稽徵機關再為採行上開補稅及處罰模式，將造成人民商業活動上極大困擾。實則依稅捐稽徵經濟原則，國家於稅收確定並無短少、相關稅捐資訊亦無遺漏之情形下，實不應忽視其民事法上之定性，即對人民為補稅及裁罰處分，形成不必要之交易成本，構成市場障礙，對人民財產權形成過度干預，侵害其私法自治。稅捐稽徵經濟原則，不應僅拘束人民，國家亦應同受其拘束⁵。從百貨公司採專櫃方式或合作店經營之稅制安排而言，只要稅捐機關力行輔導，人民斷無不予配合之理，稅捐機關現行作為，無異殺雞取卵，扼殺國家整體經濟發展之機會。

⁴ 民法第三一一條雖規定債之清償，得由第三人為之。然於本件原因事實中，消費者無論於百貨公司專櫃或合作店，其債之關係均僅發生於兩者之間，與百貨公司專櫃或合作店與其廠商間之內部關係無涉，亦難謂消費者與廠商間成立第三人清償關係，而由百貨公司專櫃或合作店為債之清償。

⁵ 亦即稅捐稽徵涉及大量行政程序與案件處理之重複性，因此為考量有限的行政資源，國家固然可採行一定稽徵程序如設算或案件類型化，以降低稽徵成本；然就人民而言，對於案件處理應及時有效率，並對納稅義務人因其納稅義務勿須支付過多成本，或因稅捐稽徵程序之繁複而增加其納稅義務之實質負擔。參見黃茂榮，稅捐法體系建制原則：稅捐稽徵經濟原則，輯於氏著，稅法總論：法學方法與現代稅法（第一冊），增訂二版，2005年，頁509以下；陳清秀，納稅人權利保障之法理—兼評納稅人權利保護法草案，輯於氏著，現代稅法原理與國際稅法，初版，2008年10月，頁7。