

釋字第 06 號解釋協同意見書

大法官 羅昌發

依據財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（一〇〇年八月十一日廢止）第三點第四項第六款規定，法院拍賣貨物之情形，買方營業人須取得由稽徵機關填發之營業次繳款書第三聯（扣抵聯），始能於報繳營業稅時，持為進項憑證，扣抵銷項稅額（該規定已改列於一〇〇年六月二十二日及一〇一年三月六日修正發布之加值型與非加值型營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款）。財政部八十五年十月三十日台財稅字第八五一九二一六九九號函另載謂：「二、法院拍賣或變賣之貨物屬應課徵營業稅者，稽徵機關應於取得法院分配之營業稅款後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……如買受人屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，其扣抵聯應送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額。三、至未獲分配之營業稅款，……如已徵起者，對買受人屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，應通知其就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額。」（本函釋及前揭注意事項之規定，以下合稱系爭規定）多數意見認系爭規定違背憲法第十九條租稅法律主義之規定。本席敬表同意。然本號解釋對於本件核心問題之人民財產權及平等權遭受侵害，略未處理；理由書對於本件所違反租稅法律主義之類型，則容有斟酌餘地；且本號解釋所造成對第三人之「溢出」效果，亦值加以說明。爰提出本協同意見書。

壹、本件核心問題：人民財產權及平等權遭受侵害

一、有關侵害財產權部分

- (一) 憲法第十五條規定，人民財產權應受保障。其所稱財產權之範圍，顯不限於私法所規定之物權與債權及若干公法所創設的智慧財產權，而應包括人民所擁有具經濟價值之其他財富。財產權保障之方式，包括禁止國家於非為公共利益且無合理補償之情形下，徵收人民財產，或以其他方式相當程度地限制人民財產權之行使或造成人民財務負擔。國家依法課徵租稅，固不等同於侵害或剝奪人民財產權，然如國家所要求人民負擔的財稅義務顯非法律所要求或不符正當程序，且其金額（於絕對數目而言，或相對於納稅義務人經濟能力而言）非微不足道，其結果將使人民財產減少，甚難認為人民財產權未因此遭受剝奪或侵害。
- (二) 營業稅應內含於銷售價金之中（後述）；經法院拍賣者，其拍賣價款中亦內含營業稅。參與拍賣程序之應買人依法律規定之程序，於買受拍賣物並向法院繳付款項後，即已依法繳清其應繳之營業稅。由於依原因事件發生當時之法律，國家就營業稅款並無優先受分配之權，故買受人已經繳納內含於拍賣價格之營業稅，由有優先權之債權人優先受償或與其他債權人一同分配；如有不足，則導致國家並未收足營業稅的結果。財政部透過系爭規定，確保國家於未能由拍賣價款中足額分配營業稅款時，將由買受人再為繳納而獲償付稅款（否則買受人將無法扣抵銷項稅額）。其規定使已依法繳納營業稅之買方營業人，無法以其已繳納稅款，申報扣抵銷項稅額；而必須重複繳納營業稅，始可申報扣抵銷項稅額。其結果，相當於國家要求買方營業人就同一筆交易，繳納二次營業稅。又由

於法院拍賣貨物並由營業人承買之情形，其金額於絕對數目而言，或相對於該承買人經濟能力而言，多非微不足道，財政部系爭規定明顯剝奪或侵害人民財產權。

- (三) 本席就此種對人民財產權武斷剝奪的行為是否符合憲法第二十三條所規定「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之」的各項要件不擬詳細分析。以結論而言，此種規定完全由國家角度出發，以稅捐稽徵機關是否已收到稅款為基礎，決定是否承認買方營業人扣抵銷項稅額之權利；而非由納稅義務人角度出發，認定買方營業人既已依法繳納稅捐，自應許其扣抵銷項稅額。甚難認其對人民財產權之剝奪，符合憲法第二十三條必要性之要件。且因其重複要求繳稅之規定並無法律之依據，故明顯不符憲法第二十三條所規定必須「以法律限制之」之要件。

二、有關侵害平等權部分

- (一) 憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」此條規定一方面確保人民得以平等方式享有憲法上之其他權利；另一方面，亦在確保人民就非憲法上的權利或利益，仍可享平等的保障（見本席於釋字第六九二號解釋所提協同意見書）。故不問系爭規定是否對人民財產權造成侵害或剝奪，均應檢視人民有無因系爭規定而受差別待遇之情形。

- (二) 憲法第七條雖未界定「一律平等」的涵意，然該條的重點，應在比較人民在相同或類似的情形下，是否受到相同或不同的待遇。如其所受待遇有所差異，不論其屬法令明文的差別待遇 (*de jure* discrimination)，或法令上雖無差別待遇，但實際運作的結果，產生事實上的差別待遇 (*de facto* discrimination)，均可構成第七條的違反。而憲法第七條所規範的差別待遇，應包括二要件：其一，必須被比較的情形為「相同」或「類似」。其二，必須人民所受之待遇有所差異（亦即有法令上之差別待遇或有事實上之差別待遇）。
- (三) 加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第三十三條規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」由第一款及第二款可知，其所規定之憑證（主要係統一發票），顯係指出賣人所開具之文件。又依前揭修正營業稅法實施注意事項第三點第四項各款（包括系爭規定之第六款）規定：「營業人報繳營業稅，以載有營業稅額之進項憑證扣抵銷項稅額者，除本法施行細則第三十八條所規定者外，包括左列憑證：一、載有買受人名稱、地址及統一編號之水、電、瓦斯等公用事業開立之收據扣抵聯。二、營業人須與他人共同分攤之水、電、瓦斯等費用所支付之進項稅額，為水、電、瓦斯等憑

證之影本及分攤費用稅額證明單。三、員工出差取得運輸事業開立之火（汽）車、船舶、飛機等收據或票根之影本。四、報社出具經編號並送經主管稽徵機關驗印之廣告費收據。五、中油公司各加油站開立載明營利事業統一編號之收銀機收據影本。六、海關拍賣貨物填發之稅款繳納證收執聯影本；法院及其他機關拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）。七、其他經財政部核定之憑證。」（此等規定大體均已納入一〇〇年六月二十二日修正發布之營業稅法施行細則第三十八條規定）一般之買賣與法院或海關之拍賣，對買受人而言，其均係以有對價的方式支出金錢以獲得貨物；且買受之價格均已內含營業稅；故由營業稅法的角度而言，兩類之買賣，情形極為類似。而此注意事項第三點第四項中，第一款至第五款（即海關及法院拍賣以外之買賣）均規定直接以賣方營業人開立或填發之憑證作為扣抵銷項稅額之依據；僅系爭之第六款（海關及法院之拍賣）之情形，須稽徵機關收到稅款（已經徵起），並由稽徵機關開立繳款書，始得作為扣抵銷項稅額之憑證。換言之，於系爭規定下，法院與海關拍賣之情形，必須符合由稽徵機關徵起及由稽徵機關開立繳款書兩項額外要件。此二要件均為其他情況之買方營業人所不需符合。系爭規定顯對由海關及法院拍賣購得貨物之營業人，造成歧視性之待遇（法規上的差別待遇），而違反憲法第七條之規定。

（四）此種違反憲法第七條規定之差別待遇情形，亦顯難符合憲法第二十三條之要件。蓋姑不詳細論述系爭規定

是否符合「必要」的要件，及是否屬該條所列舉「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形之一（本席認系爭規定並無法通過必要性要件之檢視），如僅就該條所規定必須「以法律限制之」之要件而言，系爭規定所造成之歧視效果，並無法律為其根據；故其顯不符合憲法第二十三條之要件。

貳、系爭規定所違反租稅法律主義之類型

- （一）本席於本院釋字第七〇三號及第七〇五號解釋協同意見書中均曾闡釋，憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之規定所涵蓋的租稅法律主義要求，包括下列類型：第一，租稅構成要件必須以法律或法律授權之行政命令明文規定；如此種事項非以法律或法律授權之行政命令明文規定，將違反租稅法律主義。第二，某一租稅事項雖非租稅構成要件，但如非技術性或細節性之租稅事項，仍應以法律明文規定；如屬非技術性或細節性之租稅事項，卻不以法律明文規定，將違反租稅法律主義。第三，已經有法律規定之租稅事項（不論是否有關租稅構成要件），其規定之內容仍必須達於必要程度的明確性；如其內容未達於必要的明確程度，將違反租稅法律主義。第四，某一租稅事項雖有法律規定，主管機關仍應本於其法定職權範圍內，忠實地闡釋及執行法律；如主管機關所訂定發布行政命令或函釋之內容，對法律規定有所誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦應認為屬違反租稅法律主義之情形。

(二) 多數意見引租稅構成要件必須以法律定之以及解釋租稅法律不應逾越法律之範圍等兩項理由作為論述基礎（見本號解釋理由書第一段），並認為，系爭規定使買方營業人不能依營業稅法第十五條第一項規定，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（見本號解釋理由書第四段）。其意究係指系爭規定屬違反前揭租稅法律主義之第一種類型抑或第四種類型，並不明確。本席認為，本件所涉及之租稅法律主義核心問題，應係在於主管機關所訂定發布行政命令之內容對法律規定有所曲解，因而直接或間接違背法律規定，並因而導致違反租稅法律主義之情形（即第四種類型）。蓋營業稅法已經明定賣方營業人銷售應稅貨物，應將營業稅額內含於貨物之定價中，故出賣人所出具之憑證，即應可作為扣抵銷項稅額之憑證；且同法第三十三條第一款、第二款所列舉者，均直接以賣方營業人所出具之憑證作為抵扣之依據；不論以任何之法律解釋原則，均無法得出主管機關依據同條第三款「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」之規定，可以針對海關或法律拍賣之情形，附加「稽徵機關已經起徵」及「稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯」等二要件，始得使買方營業人憑以扣抵銷項稅額。主管機關顯未忠實解釋及執行營業稅法第三十三條第三款之規定，因此而違反租稅法律主義。

參、本號解釋對第三人造成之溢出效果

一、憲法第一百七十一條規定：「法律與憲法牴觸者無效。」

第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」而依一般法理，經宣告違憲而無效之法令，原應溯及於違憲時起，發生無效之效果。然基於兼顧現實及避免法秩序突然變動之衝擊，本院於絕大多數之情形，並不使遭認定為違憲之法律或行政命令發生溯及失效之結果。釋字第五九二號解釋理由書謂：「本院大法官依人民聲請所為法令違憲審查之解釋，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力；經該解釋宣告與憲法意旨不符之法令，基於法治國家法安定性原則，原則上自解釋生效日起失其效力。」然本院解釋亦非不得賦予溯及的效力。例如釋字第五九二號解釋理由書即謂：「刑事確定判決所依據之刑事實體法規經大法官解釋認違反基本人權而牴觸憲法者，應斟酌是否賦予該解釋溯及效力。惟本院釋字第五八二號解釋宣告與憲法意旨不符之最高法院三十一年上字第二四二三號、四十六年台上字第四一九號判例等為刑事訴訟程序法規，且已行之多年，相關刑事案件難以計數，如依據各該違憲判例所為之確定判決，均得依刑事訴訟法之規定提起非常上訴，將造成社會秩序、公共利益之重大損害，故該解釋除對聲請人據以聲請解釋之案件，具有溯及效力外，並未明定賦予一般溯及效力。」即闡述是否賦予溯及效力之考量因素。在不賦予溯及效力之情形下，本院解釋針對原因案件之當事人（即釋憲之聲請人），仍例外的賦予溯及的效力，使其得以獲司法救濟。釋字第一七七號解釋第二段即稱：「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力」。

二、本號解釋所涉及者，除本件據以聲請之原因事件外，尚

有諸多其他拍賣程序之買方營業人無法持法院收據作為扣抵銷項稅額的情形。依據營業稅法施行細則第二十九條規定，買方營業人之進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵；次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由，於五年期間內扣抵。故買方營業人未於當期申報之情形，其扣抵權尚未行使；且在五年之內尚未喪失。上述尚未扣抵之情形，顯與稅務案件經判決確定之情形不同。本號解釋公布後，法院拍賣程序之其他應買人於施行細則第二十九條所規定五年期限內尚未扣抵者，亦產生實質效益；此等應買人應得於符合本解釋之條件下，就其買受法院拍賣物所已繳營業稅，扣抵銷項稅額。本號解釋此種溢出效果，與賦予本院解釋溯及效力之情形不同，應為事物本質所應然，茲併予釐清。