

釋字第六六一號解釋協同及部分不同意見書

商人，猶如國家之靜脈；商業蕭條，即使四肢強壯，但靜脈萎縮，身體必然羸弱！所以不要斤斤於增加營業稅。此種稅增多了，卻有害於國家整體。—英國 培根

大法官陳新民

本席對於本號解釋多數意見之認為，私營交通運輸事業（汽車及船舶）因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按所行車（船）次數及里（湮）程數計算核發之補貼收入，乃為給付行政，並非銷售勞務予交通主管機關之客票收入，故不應報繳營業稅。此見解本席敬表支持。惟多數解釋認為此類補貼收入不應具有繳交營業稅義務，並未明定應有法律授權之要件，將有牴觸租稅法律主義之嫌，同時，私營交通事業所領受之補貼，並非一律給予，而是必須依其實際所行車（船）次數及里（湮）程數，來計算核發之補貼收入，因此，是已對社會大眾，而非對主管機關給付一定的勞務為其前提要件。這種補貼私營機構為行政目的及公共利益所為之「犧牲」（虧本服務），和國家所單純給予（無條件）之補助不同。故國家應針對這些不同性質的「行政補助」（Die Subvention），賦予不同的法律後果—例

如有無課稅義務—，方符合現代法治國家有關行政補貼法制的本質。本號解釋多數意見似未察與此制度在憲法上的重要性，而只在系爭營業稅法的條文論理細節上，討論此種虧損補償有無對主管機關提供勞務運輸為論究對象，顯有「不見薪輿」之憾，本席歉難贊同。爰提出協同及部分不同意見如下：

一、典型、且最原始版本的「行政給付」之案例：

按系爭財政部解釋函說明二、結合交通部八十七年二月四日發佈之大眾運輸補貼辦法（已廢止）第十二條第一項的規定，計算應補貼私營交通運輸事業的客票收入，本號解釋理由書第三段已經正確的提出了此補助，乃是交通主管機關基於促進大眾運輸發展之公共利益，對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營業成本之虧損，所為之行政給付，而非銷售勞務予交通主管機關之收入。本號解釋即承認這種行政給付乃具有公共利益，同時是屬於行政機關透過人民提供勞務來達到行政機關應承擔的行政任務，應給予一定補償，蓋乃具有類似公益徵收補償的性質。

本號解釋原因案件所涉及的給付行政行為，意義非凡，其正是近代行政法學最早探究給付行政的典型案列。提倡現

代國家、尤其是行政權，應當負擔起對全民「生存照顧」(Die Daseinsvorsorge) 義務，從而開創出給付行政學理論的大師德國福斯多夫 (Ernst Forsthoff)，在一九三八年所發表的「當成是服務主體的行政」(Die Verwaltung als Leistungsträger) 的鉅作，首先將這種服務行政的概念詳細闡釋出來。而在該文三、「組織與法律形式的問題」中，提到當時德國「4. 若干最新立法例」時，福斯多夫舉出兩個立法例作為劃時代新行政法思維的例證：第一例為一九三五年十二月十三日所公佈的「能源經濟法」(Das Energiewirtschaftsgesetz)。該法強制規定任何公、私營能源企業，都必須依法定費率給予人民安裝提供能源之設施，以保障任何國民—即使基於偏僻地區的居民—都能享受到現代生活所必須的能源(電力、瓦斯、暖氣)設施，同時國家也要對於私營企業遭受損失而給予一定的補償。第二個立法例則與本號解釋原因案件極為類似，是一九三四年十二月四日公布「地區大眾運輸法」(Gesetz über die Beförderung von Personen zu Lande)。本法將主要是私營交通運輸公司的管理完全納入，其目的已宣示國家應當成為「公正運輸秩序的保護者」，提供人民便捷的交通運輸服

務。故對於運輸路線如果屬於偏遠地區，交通公司即不可拒絕開闢營運路線，主管機關得以公共利益的考量來強制之。行政機關雖有權決定交通之費率，一旦私人的交通公司如因此受到虧本損失時，行政機關也應給予一定的補助。這兩個立法例，甚至只是概括授權予行政機關，也受到福斯多夫高度的評價，認為這是國家滿足個人生活所需的照顧義務之具體呈現¹。

因此本號解釋原因案件是驗證近代行政法學誕生兩個給付行政理論兩個最原始立法例之一，頗具有行政法史的重要性。為日後發展出最典型給付行政行為之態樣—「行政補助」理論模型，提供甚為重要的論究價值。

二、屬於「行政補償」性質的公共補助

國家為了不同的國家目的及各種的經濟政策，可以給予私人企業一定的財產價值之利益給予，可稱為行政補助（或經濟補助），這些補助的種類甚多，例如：貸款、補貼、保證、獎助金，或其他優惠措施，例如稅捐減免等²。都已成為經濟財政憲法及經濟行政法討論的議題。

¹ 關於福斯多夫這篇大作內容及其評論，可參見：陳新民，服務行政及生存照顧的原始概念，刊載於：公法學割記，新學林出版社，民國 94 年 10 月第三版，第 67 頁以下。

² 廖義男，從法學上論經濟補助之概念—經濟補助之法律問題研究（一），刊載於氏著：企業與經濟法，民國 69 年 4 月，第 191 頁以下；陳櫻琴，補助金之法律問題，收錄於：行政法爭議問題研究（下），民國 89 年，第 1371 頁以下；張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，刊載於：月旦法學雜誌，第 75 期，2001 年 8 月，第 198 頁以下。

按行政補助既然是給予人民財產上的利益，不論其是否全然屬與授益行為，涉及到了對受補助人之自由行使職業之限制（因為補助都會有一定的條件，且有一定的制裁規定），且在處與競爭社會裡，對個別的補助也會影響到同業競爭力的問題，肇致平等權的侵害。這類的給付行政應否受到法律保留原則的拘束，例如，應由個別法律，而不能只靠著預算或預算法的授權？在德國及我國學界早已進行甚多的討論，但大致上已經形成了一個共識：如果涉及對受補助者、或第三人基本權利的限制，或侵犯其他憲法原則時，則必須適用法律保留原則；否則，僅需有預算法的依據、並且透過主管機關公布的法規、依循依法行政的原則行使之只要不違反平等權，不會有行政濫權之虞，即可為之³。

然而，由於補助不論是對於受補助人的經濟利益、營業能力，甚至企業生存的重要性，以及一旦涉訟——不論是給予補助與否，補助機關的撤銷、廢止和相關的法律救濟管道——，都需要明確的規範來遵循不可。因此，即有絕對的法

³ 德國聯邦行政法院在 1958 年的判決便持此見解，認為除了有法律規定以外，只要其他關涉金錢來源方面的民意機關有為一定意思表示，即足以構成補助正當性的來源。此後這個判決（BVerwGE 6,282）便成為德國的通說（例如：BVerwGE 90,112/126），Michael Rodi，Die Subventionsrechtsordnung, 2000, S.505；國內學術文獻可參見：廖義男，經濟補助之主要類型及補助行為之法基礎，刊載於於氏著：企業與經濟法，第 226 頁以下；林明鏞，德國行政補助政策及其制度——兼論我國行政補助政策與制度，刊載於：中西社會福利政策與制度，中央研究院歐美研究所，民國 84 年 10 月，第 203 頁以下有詳細討論。

律依據之必要性，來避免許多行政補助所產生的不良弊病，例如：盲目補助、易短期補助為長期補助、分配不公、引發財政赤字，以及無競爭力企業的尾大不掉等，無怪乎德國學術界呼籲制定一部「行政補助法」專法的呼聲一直不斷，其理在此⁴。

各種各樣的行政補助有其不同的目的。就以受補助的正當性質而論，可以分為兩個極端的象限：

象限的一方是受補助人完全沒有為公共利益付出任何犧牲，例如國家對於處於弱勢地位的人民給予的補助。這種補助包括了屬於行政補助性質的「杼困或強化之補助」，此在國家獎勵私人企業提升競爭能力、改善財務狀況所為之補助，皆可見之。另一種補助如果是屬於社會補助或救助方面，例如：對於弱勢族群的疾病、清寒補助，則不列入在此類的行政補助概念之內⁵，因為行政補助之概念也都含有「行政引導」(Verwaltungslenkung)的作用，來達成一定的經濟成效，是為「經濟引導」(Wirtschaftslenkung)⁶。這種被補助者單純享受補助，屬於「恩賜」性質的行政補貼，立

⁴ 1984年舉辦的第五十五屆德國法學大會(Deutscher Juristentag)，便通過決議，要求盡快制定一部補助法，Peter Friedrich Bultmann, *Beihilfenrecht und Vergaberecht*, 2004, S.357.；見林明鏞，前揭文，第234頁以下。

⁵ 甚至中央補助地方的財政補助德國學界也將之排除在行政補助之概念之外，廖義男，從法學上論經濟補助之概念，前揭書，第254頁、第257頁。

⁶ Peter Friedrich Bultmann, aaO, S.193ff.

法者即享有極大的形成空間，可以斟酌國家的財政、經濟實力與產業結構的現狀、未來發展的趨勢判斷（例如：外銷市場的景氣或國內產業結構的改變），而自行或授權行政機關規劃此類性質的補助。

而在象限的另一端的就是「非恩賜式」的行政補貼，即所謂「公共補貼」(Offentliche Zuschüsse)，這是國家基於私營事業為了某些公共利益的犧牲，而給予補償性質的補貼。依本號解釋原因案件而論，私營交通公司本即不願意作虧本生意，自無開闢或經營沒有獲利的路線之意願。其他任何私人公司與公共事業亦莫不如此。這也正如福斯多夫在前述一九三〇年代論文所指陳的：既然公共事業的費率，已應由行政機關來核定，且雖然名為「合理核定」，但仍不免偏低；其他人民享有現代生活所必需之公共設施，諸如能源、交通運輸，甚至更多的醫療、運動若不賺錢之區域，都不是私營事業所樂意經營，但仍必須提供之。而國家即應當給予相當的補償不可，這已提升到憲法財產權保障的層次。

這種要求私營事業為公共利益而犧牲的案例，在現今社會依然普遍存在。特別是在採取許可制的行業。行政機關若存有規避補償義務之念頭，往往會利用「附加條件之許可」

的方式，無償的要求（迫使）私營企業為此承諾。然而，這正是典型的行政濫權，也顯現在行政程序法第九十四條、第一百三十七條第一項第三款在防止行政處分附款及行政契約為此濫用的「不當聯結」（搭附禁止原則）之條款上，才可符合憲法保障人民財產權、平等權及法治國家濫權禁止之原則。職是之故，公益徵收補償原則所附麗的「負擔分擔」（Lastenausgleich）原則，應當適用在此種案例之上。

既然在私營運輸企業既然不是憑空獲得補貼，而是因其對若干偏遠、虧本的路線提供勞務服務，且是違反企業經營者的自由意志，限制其營業自由及犧牲其獲利為前提，故這種補助已經劃入到公益徵收的補償範圍之內。也因此，德國的學界也已經認為類似這種為公益犧牲的「公共補貼」已非其他如杼困式行政補貼可比，且不列入一般的補貼範圍及其所受的規範之內⁷。

三、法律保留與租稅法律主義適用

除了公共補貼具有行政補償的性質，強化了其法律保留原則適用的必要性外（最近的解釋可參見本院釋字第六五二號解釋），本系爭規定既然涉及了補貼的給付應免除課稅義

⁷ 參見 Peter Badura, *Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung*, 2Aufl., 2005, Rdnr.227.

務，自然應就其有無法律依據進行探究。然而，本號解釋多數意見僅在營業稅法的條文論理細節上，針對此種虧損補償有無對主管機關提供勞務運輸為論斷。誠然，此亦為針對「痛處」所進行的診治，來開方抓藥，也足以作為業者無庸就此補助為繳稅依據之佐證。然而，追根究底還必須對這種補貼收入有無繳稅的法律依據進行探究不可，而非咬文嚼字、囿於系爭函釋的「提供勞務」，以及是否屬於「客票收入」的問題來打轉。否則行政機關倘若給予同樣運輸公司另外一種補助，例如為提供民眾舒適與安全的服務，而給予更新車（船）設備的補助，或是為使公司改善財務結構，而給予一筆財務支援，難道還要爭議其性質，省略有無法律依據之探討乎？其實，此類補助極有可能須繳稅，而非當然可以具有免稅資格。因此，討論免稅的法律依據即有其必要性。

本院在過去許多解釋已經再三強調了租稅法律主義。按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係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、稅率等租稅構成要件，以法律定之（本院最近的解釋已一再闡述此見解，例如：釋字第六〇七號、第六二二號、第六二五號、第六三五號解釋、六六

0 號參照)。關於免稅的資格，當然是上述租稅義務的必要構成要件，當然應當受到租稅法律主義之拘束。

租稅的減免，也會涉及到平等權的保障。對於某一人民或企業免除其租稅義務，如果不由法律所明白規範，而委由行政機關決定，行政濫權即不可避免，平等權即無法獲得充分的保障。本院早在釋字第五六五號解釋已經提及了：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背」，該號解釋的原因案件的聲請解釋憲法意旨在於「減免稅捐」是否應有「明確的法律保留原則」適用之問題。然該號解釋未明白地針對聲請人此一聲請意旨來為解釋，學界已有相當程度的抨擊⁸。

本號解釋既然涉及到公共補貼的免稅條件，何不藉此機會明白的討論這種具有公益補償性質的補貼具有「免稅特權」，應否有法律保留原則的適用？來彌補釋字第五六五號解釋論理不足之憾！同時一來，也可彰顯八年來（九十二年八月十五日作出該號解釋）本院對於租稅法律主義見解的提

⁸ 參見：葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析，刊載於氏著：稅法基本問題—財政憲法篇，2005年增訂再版，元照出版社，第273、285、304頁。

昇，二來顯示大法官保護人民財產權與平等權的周全思慮，可謂一舉兩得！竟錯失此良機也，惜哉！惜哉！

四、結論—若要馬兒跑，絕對要給草

本號解釋多數意見在個案正義上彌補了原因案件聲請人的為公益犧牲所付出的經濟損失。也讓給予補貼的行政機關能夠免除「為德不卒」之譏—不至於左手假惺惺的給予業者填補為公益損失的營運收入、右手卻義正辭嚴的強橫要求繳稅回庫—！。透過本號解釋的莊嚴宣示，吾人也要鼓勵這些為公益而虧本經營的私營事業：這些來自全民納稅公款的補助，乃是正當、且充滿榮耀的補助，無庸有一絲「得之有愧」的感受、甚或有「感激」主管機關的念頭！這是為公益所犧牲的代價，國家以及社會上受其服務（虧本服務）的人民理應感謝之。因此，這些補助金不僅不具有「恩賜」的色彩，且應含有「感恩」的心情！這也是可以由憲法財產權理念所賦予的主觀權利之法律地位。

對為公益而虧本經營的企業補助，僅以一句人人耳熟能詳的用語來綜評之：「既要馬兒跑，絕對要給草！」