

釋字第七〇六號解釋 協同意見書

大法官 湯德宗

本案聲請人永安租賃股份有限公司代表人王 埇先生於民國八十七年四月以新臺幣(下同)1,740,130,000 元承受¹臺灣板橋地方法院八十六年度民執實字第四五九一號清償債務強制執行案房地標的，其中房價 1,326,690,000 元(內含營業稅 63,175,714 元)。聲請人於同日檢附該地方法院出具之民事強制執行案款收據，依加值型及非加值型營業稅法(下稱「營業稅法」)第十五條第一項之規定，²向財政部臺北市國稅局(下稱北市國稅局)申報扣抵營業稅，遭該局否准。聲請人不服，提起行政爭訟，迭經臺北高等行政法院九十四年度訴字第一四九三號判決及最高行政法院九十七年度判字第六三號判決駁回確定在案。

北市國稅局否准(本案聲請人申請扣抵營業稅)之理由為：聲請人檢附之執行法院所出具之(民事強制執行案款)「收據」，並非財政部七十七年六月二十八日修正發布之修

¹ 參見強制執行法第七十條第四項(「應買人所出之最高價，如低於底價，或雖未定底價而債權人或債務人對於應買人所出之最高價，認為不足而為反對之表示時，執行拍賣人應不為拍定，由執行法院定期再行拍賣。但債權人願依所定底價承受者，執行法院應交債權人承受。」)及同條第五項(「拍賣物依前項規定，再行拍賣時，應拍歸出價最高之應買人。但其最高價不足底價百分之五十；或雖未定底價，而其最高價顯不相當者，執行法院應作價交債權人承受；債權人不承受時，執行法院應撤銷查封，將拍賣物返還債務人。」)

² 參見加值型及非加值型營業稅法第十五條第一項(「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額」)。

正營業稅法實施注意事項（下稱「注意事項」）第三點第四項第六款³所稱之「由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）」。而聲請人所以無法由稽徵機關取得「營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）」，實因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（下稱「函釋」）教示稽徵機關僅於實際取得法院分配之營業稅款（參見第二點），或已徵起原未獲法院分配之營業稅款（參見第三點）時，始得出具營業稅繳款書第三聯（扣抵聯），供拍定（或承受）人申報扣抵之結果。

「函釋」第二點規定：

「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』，逕向公庫繳納，除收據聯應送交買受人作為記帳憑證外，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。」

「函釋」第三點規定：

「至未獲分配之營業稅款，應由稽徵機關另行填

³ 修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款規定：「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：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）。」（嗣改列於一〇〇年六月二十二日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款）

發『營業稅隨課違章（四〇六）核定稅額繳款書』向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，如有滯欠未繳納者，應依欠稅程序處理；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。」

聲請人於九十七年六月以前揭「注意事項」第三點第四項第六款及「函釋」第二、第三點有牴觸憲法第十九條租稅法律主義之疑義，聲請本院解釋憲法。另鴻立鋼鐵股份有限公司代表人金成先生以最高行政法院九十九年度裁字第三四九四號裁定適用前揭「函釋」有違憲疑義；可成科技股份有限公司代表人洪樹先生以最高行政法院一〇〇年度判字第一三八三號判決適用前揭「函釋」有違憲疑義，分別於一〇〇年七月及九月聲請本院釋憲，因所涉標的相同，爰決議併本案受理。

本席贊同並協力形成本件可決之多數，宣告系爭「注意事項」第三點第四項第六款及「函釋」第二點、第三點違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。鑑於本號解釋之性質特殊，且關於解釋後續救濟部分語焉不詳，恐造成適用上之困惑，爰提出協同意見書如下。

一、本號解釋所非難者乃政府機關之「不作為」狀態

本案原因事實之荒謬處，一言以蔽之，在於有關機關（財

政部及執行法院)各執本位、各行其是，形成一種消極「不作為」狀態，使得聲請人無法行使其營業稅法所規定之進項稅額扣抵請求權，而侵害其憲法上所保障之權利(財產權)⁴。

申言之，按我國營業稅制，營業人銷售應稅貨物應將營業稅額內含於貨物之定價；⁵而拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，其徵收率為百分之五；⁶是承買人(如本案之聲請人)於承受(或拍定)拍賣物時，其拍定價額中已內含百分之五的營業稅額。次按營業稅法第十五條第一項⁷之規定，營業人當期應納稅額，應以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額計算；是承買人於支付承受(或拍定)價金於執行法院時，自得申請扣抵當期銷項稅額。詎料執行法院以其僅係代行拍賣，並非稽徵機關，爰僅出具載有「實收金額」(而無「營業稅額」)之「收據」；而財政部則以營業稅未能全額徵起時，倘准許承買人全額扣抵，恐致政府稅收損失，前揭「注意事項」第三點第四項第六款乃規定，法院(及其他機關)拍賣貨物時，承買人應持稽徵機關填發之營業稅繳款書第三

⁴ 參見司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款(「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：一、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者」)。

⁵ 參見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)第三點第一項，嗣於一〇〇年一月二十六日另增訂於「營業稅法」第三十二條第二項。

⁶ 法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點(84.11.01)第四點：「拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，應依左列公式計算營業稅額：應納營業稅額 = 拍訂或成交價額 ÷ (1 + 徵收率 5%) × 徵收率 5%」。

⁷ 參見前揭註 2。

聯（扣抵聯），申請扣抵（銷項稅額）；並以前揭「函釋」第二點、第三點教示稽徵機關：僅於實際取得法院分配之營業稅款，或已徵起原未獲法院分配之營業稅款時，始出具營業稅繳款書第三聯（扣抵聯），供承買人申報扣抵。綜上，聲請人雖已依法完稅，卻因財政部及執行法院各執本位，竟無從申報扣抵！⁸

面對前述由系爭「注意事項」與「函釋」所形成的不合理狀態，解釋理由書第二段首先指出：營業稅法第三十三條之意旨乃為貫徹「營業稅額內含於貨物定價」之原則，而課賣方營業人以開立載有營業稅額之「憑證」的義務；至同條第三款⁹所謂「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」，乃為因應實際需要而設--當賣方營業人開立之憑證非為（同條前二款所定之）「統一發票」時，為杜浮濫，乃授權財政部進行核定--非謂財政部據此而有自由裁量之權。¹⁰其次，解釋理由書第三段進一步指出：執行法院所出具之「收據」縱未載明營業稅額，然既載有「實收金額」，且得自拍賣筆錄等文書確認拍賣（或變賣）物之種類及其價額，並可依規定之

⁸ 嗣稅捐稽徵法第六條修正，增定營業稅款之收取應優先於其他債權及抵押權，類似本案之不合理情形當大為減少。參見稅捐稽徵法（100.11.08 修正公布）第六條第二項（「土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，優先於一切債權及抵押權」）。

⁹ 營業稅法第三十三條第三款：「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 三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」

¹⁰ 如「事實」與法律規定之「構成要件事實」相當，行政機關即「應」作成特定效果之行政處分，學說上稱此類行政處分為「羈束處分」（gebundener Verwaltungsakt），詳見吳庚，《行政法之理論與實用》，第十二版，頁117（2012年10月）。

徵收率，計算得出營業稅額，應認為已屬營業稅法第三十三條第三款所謂「載有營業稅額之憑證」，於理財政部即應予核定，俾承買人得以之作為進項稅額憑證。解釋理由書第四段更總結判定：系爭財政部「注意事項」與「函釋」規定，已導致合法進項稅額憑證無從用以申報扣抵營業稅，損及承買人「當期」扣抵所得享有之利益，遑論申報扣抵之期間（五年）屆滿後¹¹，將喪失進項稅額扣抵請求權。是與憲法第十九條之「租稅法律主義」—租稅構成要件，例如「稅基」（含營業稅額及繳納期間），應以法律或法律明確授權之法規命令定之—顯有牴觸。¹²

二、本號解釋後，「誰」能獲得「如何」之救濟？

由於本號解釋所非難者，乃由系爭「注意事項」及「函釋」所構成之政府「不作為」狀態，與一般常見之因政府「作為」而侵害人民權益者迥異，如何宣示解釋效力，提供有效救濟途徑，實為本號解釋之困難所在。解釋理由書第五段僅寥寥數語，指示「相關機關應依本號解釋意旨儘速協商」，核定執行法院出具之收據，「作為買方營業人（即承買人）

¹¹ 參照行政程序法第一百三十一條第一項（「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅。」）

¹² 參見司法院釋字第七〇五號解釋（系爭令所釋示之內容，涉及稅基之計算標準，應以法律或法律具體明確授權之命令定之）；釋字第七〇三號解釋（系爭決議否准法律所定得為扣除之成本費用，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義）；釋字第六四〇號解釋（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、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之）。

進項稅額之憑證」。其意義尚非明確，有進一步闡明之必要。

1. 兩種可能的個案救濟途徑

現制下，司法院大法官僅事抽象審查（解釋）法規有無牴觸憲法，則本號解釋宣告系爭「注意事項」第三點第四項第六款及「函釋」違憲，應不予援用，了無疑義。茲成疑問者，本件應如何對聲請人提供個案救濟。

按本院歷來之解釋¹³，為予人民聲請憲法解釋之適切誘因，凡確定終局裁判所適用之法令經本院解釋宣告違憲者，原受不利確定裁判之聲請人即得據本院解釋，提起再審或非常上訴，以為例外之個案救濟。

理論上，予本案聲請人個案救濟之機會，有兩種可供選擇之途徑。第一種途徑可循本號解釋理由書第三段「故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」之思路，逕行宣示：「是聲請人自得以執行法院開立之收據，扣抵其銷項稅額，以為救

¹³ 參見釋字第一七七號解釋（「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」）；釋字第一八五號解釋（確定終局裁判所適用之法律或命令，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由）；釋字第一九三號解釋（本院釋字第一七七號解釋於聲請人以同一法令牴觸憲法疑義而已聲請解釋之各案件，亦可適用）；釋字第六八六號解釋（本院就人民聲請解釋之案件作成解釋公布前，原聲請人以外之人以同一法令牴觸憲法疑義聲請解釋，雖未合併辦理，但其聲請經本院大法官決議認定符合法定要件者，其據以聲請之案件，亦可適用本院釋字第一七七號解釋）。

濟」。

惟多數大法官為避免「法官造法」之批評¹⁴，決定循營業稅法第三十三條之規定，由財政部「核定」執行法院出具之「收據」，作為救濟。理由書第五段乃指示：「相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部核定，作為買方營業人進項稅額之憑證」。然因此卻衍生出其他問題。

2. 財政部之「核定」既屬通案性質，「外溢」效果在所難免

按前述財政部之「核定」，乃屬通案性質。亦即，相關機關協商後，凡由執行法院開立（載有拍賣物種類及拍定或承受價額）之「收據」，財政部將概予核定，使得作為買方營業人進項稅額之憑證。次按營業稅法施行細則第二十九條但

¹⁴ 姑不論「依法審判」所稱之「法」，其意涵原待法官（於個案審酌）認定；且法官個案裁判原以實現個案正義為目的，並應據以形塑必要之救濟；大法官作為最高司法機關，職司憲法至高性(supremacy of the Constitution)之維護，必要之法官造法殆無可避免。實際上，大法官造法之先例所在多有。例如：釋字第三號（「監察院關於所掌事項是否得向立法院提出法律案，**憲法無明文規定**基於五權分治，平等相維之體制，參以該條及第七十一條之制訂經過，監察院關於所掌事項，得向立法院提出法律案」）；釋字第五三五號解釋（**於法律未為完備之設計前**，應許受臨檢人、利害關係人對執行臨檢之命令、方法、應遵守之程序或其他侵害利益情事，於臨檢程序終結前，向執行人員提出異議）；釋字第六二七號解釋（**於該法律公布施行前**，除經總統同意者外，無論上開特定處所、物件或電磁紀錄是否涉及國家機密，均應由該管檢察官聲請高等法院或其分院以資深庭長為審判長之法官五人組成特別合議庭審查相關搜索、扣押之適當性與必要性」）；並參見釋字第一七七號及釋字第一八五號解釋（參見前揭註 13）。

書¹⁵之規定，進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限；是凡持有自本號解釋公布之日起前五年內，由執行法院開立（載有拍賣物種類及拍定或承受價額）之「收據」之承買人，縱非本案之聲請人，一俟財政部「核定」執行法院開立之拍賣收據得作為進項稅額之憑證後，皆得據本號解釋尋求救濟。如此使得其他與聲請人處於類似境遇之人民亦得在五年內「搭便車」申報扣抵之結果，顯屬本號解釋之「外溢」效力(spillover effects)。雖與大法官解釋僅限於對聲請人提供個案救濟之解釋先例不符，然因本案所欲對治者乃政府之「不作為」，事物本質不同，形塑之救濟乃異，殆亦無可厚非。

3. 本號解釋無意否定前此財政部否准扣抵之處分效力

猶需一言者，本號解釋既未宣告系爭「注意事項」及「函釋」規定溯及失效（自始無效），則本號解釋公布前，稅捐稽徵機關援用系爭「注意事項」及「函釋」規定，否准扣抵銷項稅額之處分仍屬合法，乃無稅捐稽徵法第二十八條第二項所謂「適用法令錯誤」之情形，自不生同條第三項¹⁶加計利息返還溢繳稅額之問題，應併指明。

¹⁵ 營業稅法施行細則第二十九條：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，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。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。」

¹⁶ 參見稅捐稽徵法第二十八條第二項（「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限」）及第三項（「前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還」）。

本案原因事實顯屬不公，然因事涉「政府失靈」(government failure)之「不作為」狀態，大法官雖有心矯枉，囿於司法權之本質，所能著力者有限。唯願藉此喚起全民重視，共同努力打造更合理的生活秩序。