

釋字第七〇六號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋認為：「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：『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、法院拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）。』（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：『法院拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯。』一〇一年三月六日再度修正發布該條款，此部分相同）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：『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。』部分，均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。惟鑑於其相關論述尚有補充的必要，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

壹、問題之發生

一件貨物如果是營業人所有，其銷售除有增值型及非增值型營業稅法（下稱營業稅法）第八條所定免徵營業稅之情形外，即應課徵營業稅。即便是在營業人解散或廢止營業的情形，營業人將其餘存之貨物抵償債務、分配與股東或出資人，亦視為銷售貨物（營業稅法第三條第三項第二款參照）。該解散或廢止營業的營業人應為該擬制之銷售貨物，開立統一發票並報繳營業稅。對該解散或廢止營業的營業人而言，其營業稅法上的義務，不會因為其將貨物委託他人銷售而有所不同。在受託人本來為非營業人者，亦會被解釋為：關於該貨物之銷售，應當將該受委託銷售之非營業人視為營業人，以防止營業人利用委託非營業人銷售，規避營業稅義務。有疑問者為：如果貨物係以強制拍賣或變賣的方式銷售時，其稅捐上之法律性質應如何定性，應以誰為銷售營業人，其銷售憑證應如何開立，該拍賣之營業稅應如何申報與繳納，此外，拍定人為營業人者，其進項稅額應如何扣減？在討論這些問題前，尚須介紹及釐清者為強制拍賣與變賣及其營業稅課徵之相關規定。

一、強制拍賣及其營業稅之課徵

執行債務人如為營業人，其貨物之強制拍賣或變賣應課徵營業稅。惟如何使該管稅捐稽徵機關可以順利實現其營業稅的稅捐債權？有兩個可能性：(1)承認營業稅對於一切債權及抵押權或擔保物權具有優先受償性；或(2)依營業稅法第三十二條第二項及第三項¹之規範意旨，將拍賣價金解析為銷售額及營業稅額。並依其性質認定營業稅額自始不屬於強制執行之可分配的拍賣價額。過往在強制執行之營業稅之稽

¹ 營業稅法第三十二條第二項及第三項規定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅（第二項）。營業人依第十四條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票（第三項）。」

徵，首先遭遇下述困難：稅捐稽徵機關必須循聲請參與分配的途徑取償，而在聲請參與分配的情形，必須營業稅相對於其他各種債權有優先受償權，才能滿足稽徵目的。然營業稅法第五十七條規定：納稅義務人欠繳之營業稅款僅較普通債權優先受償，其分配順位仍次於擔保物權等優先債權。直到一〇〇年十一月二十三日稅捐稽徵法第六條第二項增訂後段規定：「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。」其優先受償的地位始於法制上獲得肯認。故可知就關於強制拍賣或變賣之營業稅課徵，國家為順利實現其營業稅的稅捐債權，係循第一種模式：以營業稅有優先受償權為其理路。

另外，在法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物時，因相關稅法並沒有規定：由執行拍賣或變賣之法院、行政執行處代徵營業稅。所以在此種情形，實務上認為不能如同海關拍賣或變賣貨物一般，直接由海關代徵²，並以海關填發之「貨物清單扣抵聯」作為進項稅額的扣抵憑證³。相反的，法院及行政執行機關拍賣或變賣貨物，必須待稽徵機關自法院、行政執行處取得扣繳稅款，並繳納國庫後，始由稽徵機關填發營業稅繳款書扣抵聯，供買受人據為扣抵進項稅額之扣抵憑證⁴。倘稽徵機關未取得扣繳稅款，強制拍賣或變賣之營業稅

² 按營業稅法施行細則第四十七條第一項規定：「本法第三條第三項第五款所定視為銷售貨物，包括海關拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物在內，並不受第十九條之限制。」營業稅法第三條第三項第五款規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：『五、營業人銷售代銷貨物者。』」是以依前開條文，海關拍賣或變賣貨物之法律上性質，被定性為法定代銷。

³ 營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款前段：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，依本法第三十五條規定，應檢附之退抵稅款及其他有關文件如下：十一、海關拍賣或變賣貨物填發之貨物清單扣抵聯；」。同施行細則第四十七條第二項規定：「海關拍賣或變賣應課徵營業稅之貨物，應於拍定或成交後，將營業稅款向公庫繳納，並填寫拍賣或變賣貨物清單交付買受人，作為列帳及扣抵憑證。」

⁴ 財政部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第三點第四項第六款：「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、法院拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）。」該款規定嗣後改列於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第一項第十一款後段。又八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函：「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。」上

的課徵及其進項稅額之扣抵便會陷入僵局。

二、執行法院之相關憑證的開立義務

依營業稅法第三十二條第一項之規定，除適用第四章第二節營業性質特殊之營業人及小規模營業人等外，銷售貨物之營業人皆有開立統一發票的義務⁵。國家機關從事貨物之銷售，並無豁免的理由及相關明文規定。然執行法院在收取拍賣價金時，依強制執行有關規定，僅應製作載有拍賣標的物種類、數額、債權人、債務人、買受人之姓名、住址及其應買之最高價額之筆錄，並於受領拍定價額時，開立收據交付拍定人（買方營業人）（強制執行法第一條、第三條、第六十條、第七十三條、第一百十三條參照），而無須依營業稅法第三十二條第一項，按開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付拍定人。因此，拍定人無法取得營業稅法第三十三條第一款規定之統一發票，且執行法院所做之前開筆錄，亦非營業稅法第三十三條第三款規定「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」，從而，在現行實務操作下，拍定人無從提出得扣減進項稅額之法定憑證，只能待稅捐稽徵機關確實徵得該次拍賣或變賣之營業稅款，並開立營業稅繳款書交付拍定人後，拍定人始可持該營業稅繳款書扣抵聯申報扣抵進項稅額⁶。

換言之，現行法令規範等同於否認執行法院之拍賣筆錄或開立之收款憑證，得充為進項稅額之扣抵憑證的資格。而在營業稅款尚未繳清時，拍定人即便無營業稅法第十九條⁷所

開法令及上開函即為本號釋字之解釋客體。

⁵ 營業稅法第三十二條第一項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。」

⁶ 相關規定請參照註 4。

⁷ 營業稅法第十九條規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。三、交際應酬用之貨物或勞務。四、酬勞員工個人之貨物或勞務。五、自用乘人小汽車（第一項）。營業人專營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還（第二項）。營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，

定情事，實際上亦不得依營業稅法第十五條第一項，將其在該拍賣中受轉嫁之進項稅額，扣減其當期銷項稅額。

為緩和上述實務見解對拍定人所生之不利益，在執行法院之外，財政部應依營業稅法及時明確規劃另外應開立統一發票之賣方營業人，或相當於賣方營業人之主體，以開立統一發票或其他財政部願意核定之進項稅額的扣抵憑證，供拍定人據以扣抵銷項稅額。

在對強制拍賣或變賣之相關規定，以及現行實務操作模式可能產生之爭議有所瞭解後，接下來可繼續討論本意見書一開始所提必須處理之問題：關於強制拍賣或變賣，其稅捐上之法律性質應如何定性？應以誰為銷售營業人？其銷售憑證應如何開立？該拍賣之營業稅應如何申報與繳納？此外，拍定人為營業人者，其進項稅額應如何扣減？以下茲逐一析論之。

貳、可能的解釋

一、強制拍賣或變賣應定性為代銷貨物

倘營業人甲非基於經銷關係，而依銷售營業人乙之指示，將乙之貨物運交他人者，「依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明『受託代銷』字樣⁸。」鑑於強制拍賣或變賣，所拍賣或變賣之貨物為

或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。或勞務者，其進項稅額不得申請退還（第三項）。」

⁸ 財政部 85.7.24.臺財稅第 851912320 號函：「關於國內廠商（以下稱甲方）接受國外客戶（以下稱乙方）委託，就乙方提供之原料加工後，依乙方指示將加工後之貨物運交國外、內廠商（以下稱丙、丁方），再由丙方匯付貨款予乙方，乙方再支付加工費予甲方之交易型態，則甲方應如何開立統一發票乙案：二、甲方就乙方提供之原料加工後，依國外乙方指示將加工後之貨物運交丙、丁方，如經查明甲方係受乙方之委託，則依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該

執行債務人所有，由執行債權人聲請執行法院予以強制執行（強制執行法第五條第一項參照）。執行前先由執行法官命書記官督同執達員予以查封（強制執行法第四十六條、第七十六條參照）。拍賣物為動產者，「查封動產，由執行人員實施占有」（強制執行法第四十七條第一項參照），在拍定後，交付拍定人；拍賣物為不動產者，「債務人應交出之不動產，現為債務人占有或於查封後為第三人占有者，執行法院應解除其占有，點交於買受人或承受人」（強制執行法第九十九條參照）。由此可見，不論標的物是動產或不動產，在強制拍賣或變賣，均係由執行債權人聲請執行法院強制執行而起動，並由執行法院執行含交付或點交之相關拍賣工作，而執行債務人則皆處於被動地位，實際上並未參與拍賣活動。此外，強制拍賣或變賣之物不是執行拍賣人自己之貨物，且執行拍賣人與貨物所有人間就拍賣物又無經銷關係。所以，強制拍賣或變賣具備代銷中所含買賣他人之物的特徵，如另無特別規定，應將之定性為營業稅法第三條第三項第五款所定之代銷貨物。

二、應以誰為代銷營業人？

強制拍賣或變賣與任意買賣之區別，在於拍賣或變賣之權利以強制執行法為其依據，而不是來自執行債務人之任意的委託，所以該拍賣或變賣之權利具有法定委託的性質。剩下來的問題是：依強制執行法應委託誰？係直接委託執行法院，或係經由執行債權人委託執行法院？兩個態樣皆有解釋的可能性。如果解釋為直接委託執行法院，則該貨物之代銷

貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明『受託代銷』字樣。三、至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第七條第二款規定可適用零稅率；惟如該產品係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用。」

流程只有一個層級；如果解釋為經由執行債權人委託執行法院，則該貨物屬於具有二個層級代銷流程之輾轉代銷。其法律效力之差異為：執行債權人是否為該貨物之銷售（強制拍賣或變賣），負代銷營業人之營業稅法上的義務（包含銷售統一發票之開立及營業稅款之自動報繳義務）。

使執行債權人為該拍賣物之銷售，負代銷營業人之營業稅法上義務的實益為：（1）縱使將執行法院定性為強制拍賣或變賣之代銷營業人，執行法院因即可將該拍賣之營業稅轉嫁給執行債權人及聲請參與分配之債權人，所以可簡潔的使該拍賣價金不被分配給執行債權人及聲請參與分配之債權人，化解因營業稅法或稅捐稽徵法未明文規定「法院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」時（稅捐稽徵法第六條第一項參照），營業稅徵起之困難。（2）即便拍賣價金已分配予執行債權人及聲請參與分配之債權人，稅捐稽徵機關仍得依不當得利的規定，向渠等請求返還與該強制拍賣之營業稅相當之金額。蓋聲請強制執行之債權人及其他聲請參與分配之債權人僅能就營業稅法第三十二條第三項所定銷售額取償。而強制拍賣或變賣之拍定價金中所含之營業稅額應不屬於營業稅法第三十二條第三項所定之銷售額之一部分。是故，該營業稅額係超過該項所定銷售額以上所受分配之金額，應論為超額分配，構成不當得利。該不屬於強制執行中應分配於執行債權人及其他聲請參與分配之債權人的拍賣或變賣收入，經分配者，應由受分配之債權人依不當得利之規定，返還於執行法院，由執行法院轉交該管稅捐稽徵機關。

倘不使執行債權人負代銷營業人之營業稅法上義務，則為讓執行法院扮演代銷營業人的角色，需要特別針對強制拍賣或變賣之營業稅的課徵，制定特別規定：不僅在強制執行拍得價金之分配中，要使該價金所含之營業稅額，對於在該

強制執行政序中聲請參與分配之有擔保及無擔保的債權，皆有優先受償權（稅捐稽徵法第六條第一項參照），而且要使執行法院有權幫忙扣繳因強制拍賣所生之營業稅額。該營業稅之扣繳的問題，已經營業稅法施行細則第四十七條第三項⁹予以法制化。

三、銷售憑證應如何開立？

與強制拍賣或變賣有關之營業稅憑證，如以執行法院開立之憑證充之，是可解決問題之最為簡潔的稽徵流程。這一道手續其實也是執行法院在作業上無法免除的手續。然而困難的是：可能不易使執行法院接受，為強制拍賣或變賣，頭銜上成為代銷營業人。目前營業稅法施行細則第四十七條第三項雖已有執行法院及行政執行機關應代為扣繳之規定，已如前述。惟代為扣繳之法律地位與貨物代銷人之法律地位，截然不同。不同於一般強制執行的拍賣或變賣，海關之拍賣或變賣係立於貨物代銷人之法律地位。

海關之拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物，雖與執行法院或行政執行機關執行拍賣或變賣貨物類似，皆是由公權力機關強制拍賣或變賣人民之貨物，惟營業稅法施行細則第四十七條第一項僅規定：「本法第三條第三項第五款所定視為銷售貨物，包括海關拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物在內，並不受第十九條之限制。」而對執行法院或行政執行機關執行拍賣或變賣貨物卻未為相同之定性；此外，對海關之拍賣或變賣規定，「海關拍賣或變賣應課徵營業稅之貨物，應於拍定或成交後，將營業稅款向公庫繳納，並填寫拍賣或變賣貨物清單交付買受人，作為列帳及扣抵憑證」，而

⁹ 營業稅法施行細則第四十七條第三項：「執行法院或行政執行機關執行拍賣或變賣貨物，應於拍定或准許承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管稽徵機關查復營業稅之稅額，並由執行法院、行政執行機關代為扣繳。」

在一般強制執行之拍賣與變賣，雖規定其營業稅額「由執行法院、行政執行機關代為扣繳」，但不是以執行法院、行政執行機關之扣繳憑證，而是要等到主管稽徵機關取得執行法院、行政執行機關扣繳稅額後，才由主管稽徵機關就該稅款填發營業稅繳款書，向公庫繳納，並交付買受人或承受人，買受人始得以主管稽徵機關填發之營業稅繳款書，作為列帳及扣抵憑證（營業稅法施行細則第四十七條參照）。

綜上所述，執行法院為強制拍賣代為扣繳營業稅，並開立扣抵憑證的障礙其實並不在於執行法院、行政執行機關不願代為扣繳及開立憑證，而是因為財政部在其相關規定之規劃上，不願承認執行法院、行政執行機關開立之扣繳憑證可以充為進項稅額之扣抵憑證。

四、該拍賣之營業稅應如何申報與繳納？

執行法院扣下該營業稅款後，因在代銷貨物，代銷營業人就營業稅之報繳，其角色本來就只是代收代付之承轉的性質，所以可以由稅捐稽徵機關多做配合，幫忙處理，使執行法院除了幫忙扣繳營業稅額外，所負擔之工作，其實與將營業稅計入優先應受分配之債權沒有不同，只是因在名義上省略將執行法院稱為代銷營業人；在稽徵技術上，定性為「扣繳」，更能符合營業稅之稽徵程序的需要，以方便處理稅捐稽徵機關與各方納稅義務人之關係而已。

五、拍定人為營業人者，其進項稅額之扣減

如果能夠接受將強制拍賣或變賣定性為代銷貨物，則拍定人為營業人者，其進項稅額之扣減的問題，自然迎刃而解。

參、現行實務之不妥

按營業稅法第十五條第三項規定，營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額為其進項稅額。並依同條第一項規定，以營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為其當期應納或溢付營業稅額。該進項稅額之扣減權除有同法第十九條規定之情形外，應受加值型營業稅制之保障。是以強制執行程序中，拍定人本來依法可以有一制度期待：無論在任意買賣或強制拍賣或變賣，皆可受到營業稅法第三十二條第二項及第三項規定之保障，據取得之付款憑證，扣減該憑證中所含之進項稅額。

然該期待在強制拍賣或變賣程序為何落空？首先，因為執行法院在收取拍賣價金時，僅製作拍賣筆錄，並於受領拍定價額時，開立收據交付買方營業人，而不依營業稅法第三十二條第一項，按開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付拍定人。而由於該筆錄不是統一發票，所以稅捐稽徵機關認為：執行法院所開立之筆錄不具備營業稅法第三十三條之進項稅額的憑證資格，拍定人不得據該筆錄扣減進項稅額，從而拍定人為進項稅額之扣抵，遭受檢具憑證之困難。再者，關於強制拍賣或變賣之營業稅的課徵，現行實務迴避其屬於代銷貨物的問題，還是認為執行債務人是拍賣物的出賣人，且以該見解為基礎，主張要等到稅捐稽徵機關能自執行債務人徵起該營業稅額時，才由稅捐稽徵機關開立憑證給拍定人扣減其為該拍賣所受轉嫁之進項稅額，無視事實上執行債務人多已陷於無資力，不大可能另有資金繳納因該強制執行而發生之營業稅。

問題是：依經驗，期待執行債務人繳納營業稅這幾乎是不可能發生的結果。於是，(1) 拍定人因不得扣減其受轉嫁之進項稅額，而遭受不利，(2) 執行債務人沒有碰觸該含營業稅額之拍賣/變賣價金，而必須為該拍賣或變賣背負該筆營

業稅額之稅捐債務，(3) 稅捐稽徵機關一時不能徵起該營業稅額，(4) 拍定人、執行債務人及稅捐稽徵機關均受有不利利益，則得到利益者為誰？只有執行債權人及其他聲請參與分配之債權人。蓋該本來應該不屬於拍得價金之營業稅額，被當成拍賣或變賣之銷售額，分配給執行債權人及其他聲請參與分配之債權人。該超額分配構成不當得利，而使國庫遭受不利。

然由於國庫所遭受之不利，將來有可能在拍定人將拍得之貨物轉賣時，基於加值型營業稅之追補作用，而收回，所以國庫之稅收損失尚非終局，倒是拍定人及之冤抑難伸。鑑於營業稅是法定間接稅，不得要拍定人在受營業稅之轉嫁後，還要就營業稅之徵起負擔保或連帶繳納義務。是故，無論如何，稽徵程序規定之欠缺引起之徵納的疏漏，如果造成營業稅之徵起的困難，其不利益應由稅捐稽徵機關負擔，對拍定人應受制度保障之進項稅額的扣減權，不但不應依營業稅法或其法規命令加以限制，更不應以行政規則增加其所無之限制。財政部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，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，增加法律所無之租稅義務，牴觸憲法第十九條租稅法律主義。因此，現行實務見解所採取上述的處理模式應依司法院釋字第七〇六號解釋意旨，儘速修正。