

釋字第 757 號解釋協同意見書

許志雄大法官 提出

本案聲請人即釋字第 706 號解釋之聲請人，於該號解釋獲得有利解釋後，卻又纏訟多年，其權利保障始終無法實現，不得不聲請補充解釋，以求救濟。究其原因，除有關機關未能恪遵釋字第 706 號解釋意旨外，解釋本身語焉不詳或欲語還休，恐亦係癥結所在。

本案之主要爭點，在於釋字第 706 號解釋之聲請人能否持執行法院開立之收據作為營業稅之進項稅額憑證，據以扣抵銷項稅額。茲參照釋字第 706 號解釋之理由書所述，就法院拍賣與一般銷售在有關事項之處理上有何異同，比較如下：

一、強制執行法上之拍賣或變賣，係由執行法院代債務人立於出賣人之地位，經由強制執行程序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為。

二、凡在中華民國境內適用加值型營業稅之營業人銷售應稅貨物，應將營業稅額內含於貨物之定價；強制執行法上之拍賣或變賣，出賣人如係適用加值型營業稅之營業人，而拍賣或變賣應稅貨物者，其拍定或承受價額亦內含營業稅。

三、營業人應於收款或發貨時開立、交付載明買方營業人名稱、地址、統一編號及營業稅額之統一發票或其他經財政部核定載有營業稅額之憑證；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。

四、買方營業人於交付價金予賣方營業人時，因已支付

買受該特定貨物而依法受轉嫁之營業稅，自得據該憑證行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，僅就其餘額負申報繳納營業稅之義務，不以開立憑證之賣方營業人已依限申報繳納營業稅款為要件；至於執行法院開立予買方營業人之收據，如何扣抵，該解釋理由書並未敘明，但既稱該收據相當於賣方營業人開立之憑證，自當比照辦理，買方營業人得以該收據行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，僅就其餘額負申報繳納營業稅之義務，不以賣方營業人已依限申報繳納營業稅款為要件。

財政部 77 年 6 月 28 日修正發布之「修正營業稅法實施注意事項」第 3 點第 4 項第 6 款及 85 年 10 月 30 台財稅第 851921699 號函，為釋字第 706 號解釋之系爭令函，明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買方營業人須以非賣方營業人之稽徵機關所填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證，又附加以營業稅款之收取或徵起為稽徵機關填發營業稅繳款書之要件，排除執行法院所出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，得作為進項稅額之憑證。該號解釋認上開規定牴觸營業稅法第 32 條第 1 項賣方營業人應於收取價金時就營業稅之全額開立憑證，及第 33 條第 3 款財政部係對賣方營業人開立憑證為核定，而非命以稽徵機關開立之憑證為限之規定，使買方營業人不能依營業稅法第 15 條第 1 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，而增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符，均應不予援用。

惟釋字第 706 號解釋之解釋文僅宣告系爭令函「均違反

憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用」，並未就原因案件能否救濟及如何救濟有所表示。而且，解釋理由書末段以「must do」方式，附帶提示：「相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部就執行法院出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，依營業稅法第 33 條第 3 款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證。」有關機關於釋字第 706 號解釋作成後，不僅未對聲請人採取救濟措施，且遲遲未處理前揭提示事項。嗣經一年多，財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令終於同意營業人得持法院核發之繳款收據作為進項稅額憑證，據以扣抵銷項稅額，卻同時明定：「營業人於司法院釋字第 706 號解釋公布前，拍定或承受應課徵營業稅貨物，其相關進項稅額申報扣抵銷項稅額已核課確定案件及上開案件於該解釋公布後始提起行政救濟者，仍以稽徵機關填發之繳款書作為進項稅額憑證。」逕行將釋字第 706 號解釋之原因案件及其他類似案件排除在救濟之外。財政部所以採此作法，諒係基於維護稅收，避免產生外溢效果（稅捐稽徵法第 28 條參照）之立場。然其他案件姑且不論，至少就原因案件部分，為保障聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻，應予聲請人救濟機會（釋字第 177 號、第 185 號、第 725 號及第 741 號解釋參照），方屬正辦。又釋字第 706 號解釋理由書末段之提示，其用意如本號解釋理由書所示：「旨在要求相關機關以更具體之通案標準，處理聲請人以外之同類型案件。並不影響聲請人得依系爭解釋意旨，逕以執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之拍賣筆

錄等文書為附件之繳款收據，作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。」由此可見，大法官原本出於善意，仔細叮嚀，卻遭到曲解。有關機關一誤再誤，應深切反省、檢討。

論者或認為，自 74 年營業稅法修正，改採加值型營業稅迄今，買受人為營業人時，營業稅始終為「外加」；而買受人為非營業人時，自 77 年修法後，變更為「內含」。其理由為二者之統一發票記載方式不同，亦即 77 年營業稅法修正，於第 32 條第 2 項規定，買受人為營業人者，進項稅額應與銷售額於統一發票上分別載明；買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票（100 年修正，同法第 32 條第 3 項改為應以定價開立統一發票；現行法亦同）。論者復認為，執行法院非銷售營業人，所定拍賣底價或拍定價，均未加計營業稅，並以釋字第 367 號解釋之理由書所稱：「財政部於 75 年 4 月 1 日以臺財稅字第 7522284 號函發布之『法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點』第二項之（一）有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之手續規定，亦與營業稅法之規定不符，雖因營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔，上開細則及要點之規定，並未增加額外稅負……」為證。從而主張，釋字第 706 號解釋原因案件之承受價額不含營業稅，聲請人並未繳納營業稅，自不能以執行法院出具之收據作為進項稅額憑證，據以扣抵銷項稅額。

本席認為，上述見解存有諸多盲點，應無可採。首先，所謂「外加」或「內含」，係依銷售貨物之定價有無包含營業稅而定，與統一發票上應如何記載進項稅額及銷售額並無直

接關係。申言之，若定價只是營業稅法所定之銷售額，則買受人除定價外，尚須繳付營業稅，是為「外加」。若定價包含銷售額及營業稅，則買受人僅依定價支付，無須再加計營業稅，是為「內含」。按定價是否包含營業稅，74年修正之營業稅法並未明定，而實務上一般皆採營業稅「外加」之方式處理。惟「外加」方式與一般民眾之消費習慣不符，時起糾紛，財政部乃於77年訂定之「修正營業稅法實施注意事項」第3點第1項規定「營業人銷售應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅」。該行政命令規定之內容，屬執行法律之細節性、技術性次要事項，應無違反租稅法律原則或法律保留原則之問題。100年營業稅法修正，於第32條第2項明定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」自更加允當。綜上，77年「修正營業稅法實施注意事項」訂定後，無論買受人為營業人或非營業人，稅捐實務上皆採「內含」方式，要無疑義。

其次，在法院之拍賣方面，83年釋字第367號解釋所引75年「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第1點一般規定（四）明定：「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：拍定或成交價金×徵收率（5%）＝應納營業稅額」。其營業稅採取「外加」方式，確實無誤。77年一般銷售已改採「內含」，但法院之拍賣仍然依上開作業要點規定，維持「外加」。釋字第367號解釋稱：「營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔，上開細則及要點之規定，並未增加額外稅負……」確與當時法院拍賣實務之作法吻合。然翌（84）年11月1日財政部修正「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵

營業稅作業要點」，於第 4 點規定：「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＝拍定或成交價額÷（1＋徵收率 5%）×徵收率（5%）」，顯然改採「內含」。而且，該作業要點第 5 點及第 6 點規定，稽徵機關應依第 4 點之公式計算營業稅，依法向法院聲明參與分配。營業稅若非「內含」，何能如此？實務上雖然常有參與分配而未能完全獲償之情形，但對以進項稅額扣抵銷項稅額之適用，應不生影響。無論如何，釋字第 706 號解釋及本號解釋之聲請人，係於 87 年承受法院拍賣之房地，當時營業稅已採內含方式，承受價額應包含營業稅，不言可喻。無論以營業稅係「外加」，法院拍賣之底價、拍定價或承受價額均不含營業稅，或者營業稅實際未能徵起，作為拒絕准予扣抵稅額之理由，皆無法自圓其說。

最後，本號解釋參照釋字第 747 號解釋之作法，直接宣示：「本件聲請人就本院釋字第 706 號解釋之原因案件，得自本解釋送達之日起 3 個月內，依本院釋字第 706 號解釋意旨，以執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之拍賣筆錄等文書為附件之繳款收據，作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。」頗有快刀斬亂麻之態勢，反映出多數大法官實事求是，希望訟累就此劃上休止符之心情。