

## 釋字第 757 號解釋協同意見書

陳碧玉大法官提出

本件解釋聲請人，亦為本院於中華民國 101 年 12 月 21 日公布之第 706 號解釋（下稱系爭解釋）聲請人之一<sup>1</sup>，持對其有利之系爭解釋向最高行政法院提起再審訴訟三次，該院依序以「再審原告（按：指本件聲請人）自不因 706 號解釋而享有逕向再審被告（按：指財政部臺北國稅局）請求依板橋地院核發之繳款收據作為進項稅額憑證並扣抵銷項稅額」「前開再審判決並無違誤」「再審之訴提起時，距原判決（最高行政法院 97 年度判字第 63 號）確定時已逾 5 年」為由<sup>2</sup>，駁回確定。聲請人另於 103 年向財政部臺北國稅局大安分局申請扣抵「溢繳」營業稅款遭否准後，提起訴願。財政部訴願委員會以聲請人於系爭解釋公布前，承受應課徵營業稅貨物，其就進項稅額扣抵銷項稅額之行政救濟程序已核課確定，依財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令（下稱財政部 103 年令）<sup>3</sup>，無法以執行法院核發之繳款收據作為進項稅額憑證並扣抵銷項稅額為由，駁回訴願<sup>4</sup>。聲請人

---

<sup>1</sup> 系爭解釋原因案件有三，聲請人分別為永安租賃股份有限公司（即本案聲請人）、可成科技股份有限公司、鴻立鋼鐵股份有限公司。其中鴻立鋼鐵股份有限公司依系爭解釋意旨，循行政訴訟程序，已獲得救濟（高雄高等行政法院 103 年 9 月 3 日 102 年度再字第 2 號判決參照）。

<sup>2</sup> 最高行政法院 102 年度判字第 212 號、第 736 號判決及 103 年度裁字第 235 號裁定。

<sup>3</sup> 此函釋為財政部依系爭解釋關於：「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。」釋示部分，為聲請人以外之同類型案件所設定之具體通案標準。

<sup>4</sup> 財政部 103 年 8 月 27 日台財訴字第 10313940740 號訴願決定書。聲請人就前開訴願決定不服，提起行政訴訟，復經臺北高等行政法院 104 年 2 月 12 日 103 年度訴字第 1565 號判決駁回，及最高行政法院 104 年 5 月 21 日 104 年度裁字第 873 號裁定駁回在案。

未能因對其有利之系爭解釋獲得應有之救濟，而聲請本院就系爭解釋為補充解釋。

對於准聲請人得自本解釋送達之日起 3 個月內，依系爭解釋意旨，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（下併稱執行法院出立之收據），作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額之本號解釋多數意見，本席敬表贊同。惟其理由仍有補充之必要，爰提出協同意見如下：

**壹、原因案件聲請人依本院釋字第 177 號解釋、第 185 號解釋意旨，自得自對其有利之解釋公布日起，依法定程序獲得救濟，無待本院為個案救濟諭知**

按本院解釋有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項，應依解釋意旨為之。又人民聲請解釋，經解釋之結果於聲請人有利者，該解釋之效力，應及於聲請人據以聲請之案件，聲請人得依法定程序請求救濟（本院釋字第 177 號解釋、第 185 號解釋參照）。準此，原因案件聲請人，自本院解釋公布日起，即得持對其有利之解釋，依法定程序獲得合乎該解釋意旨之救濟，無待本院為個案救濟之諭知。

查財政部 77 年 6 月 28 日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（100 年 8 月 11 日廢止）第 3 點第 4 項第 6 款規定（即系爭解釋客體之一），及 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 函（即系爭解釋客體之二），有關法院拍賣貨物，由稽徵機關於徵起營業稅後，始填發營業稅繳款書第三聯作為買方營業人進項稅額憑證部分，因違反憲法第 19 條租稅法

律主義，業經系爭解釋諭知不再援用在案。而系爭解釋理由書釋示：「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。」部分，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，自不排除聲請人得逕依系爭解釋意旨，持由執行法院於受領拍定或承受價額時，開立予買方營業人之「相當於賣方營業人開立之憑證」之收據，作為向稅捐稽徵機關申報營業稅時之進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

受理法院以及財政部迄未依系爭解釋意旨，予聲請人應有之救濟，與本院釋字第 179 號、185 號有關本院解釋效力之解釋意旨不符。本件補充解釋，使系爭解釋原因案件之聲請人獲得救濟。

貳、營業稅法自 74 年修正改採加值型營業稅制時起，即將該次買賣應徵營業稅額內含於買賣價金中。營業稅雖由買受人負擔，但賣方營業人有收取、申報、繳納，以及出立憑證之義務，此法定義務不因買方是否為營業人而異。為防範、杜絕逃漏營業稅，於 77 年修正第 32 條第 2 項，增列買受人非營業人時，賣方營業人出立之憑證應將營業稅內含於總價中，並再次於 100 年為相同意旨之修正。營業稅應內含於價金中，並非起始於 100 年營業稅法第 32 條第 2 項之修正

營業稅法於 74 年修法時(75 年 4 月 1 日起施行)，改採以進銷差額課徵的新營業稅制(法案名稱於 90 年 7 月修法時變更為加值型及非加值型營業稅法)，明定在中華民國境內

銷售貨物，均應依法課徵營業稅。賣方營業人為營業稅納稅義務人，於銷售貨物時應自買方(包括營業人與非營業人)收取法定營業稅額，作為賣方營業人之銷項(營業)稅額，同時也是買方營業人之進項(營業)稅額。「營業稅額」計算公式為：賣方營業人之銷售額(指賣方營業人收取之全部代價，即賣方營業人之成本與利潤，但不包含該次買賣行為應收取之營業稅額)乘以法定營業稅稅率(同法第 1 條、第 2 條、第 14 條、第 15 條、第 16 條規定)。茲舉一例以說明：

營業稅申報繳納周期：99 年 4 月至 6 月

買賣契約內容：

1. 99 年 4 月 5 日(第一次買賣):甲營業人以價金 9,000 元將應課營業稅之羽毛被(下稱 A)出售予乙營業人。
2. 99 年 4 月 20 日(第二次買賣):乙營業人以 10,000 元將 A 出售予丙營業人。
3. 99 年 5 月 15 日(第三次買賣):丙營業人以 11,000 元將 A 出售予丁營業人。
4. 99 年 6 月 25 日(第四次買賣):丁營業人以 9,500 元將 A 賠售予乙營業人。
5. 99 年 6 月 28 日(第五次買賣):乙營業人以 11,100 元將 A 售予戊非營業人。

各次買賣之價金、銷售額與營業稅額，整理如下：

買賣次序	第一次	第二次	第三次	第四次	第五次
定價=銷售額 +營業稅額	9,000 元	10,000 元	11,000 元	9,500 元	11,100 元
銷售額=定價 /1.05	8,571 元	9,524 元	10,476 元	9,048 元	10,571 元
營業稅額=銷 售額*0.05	429 元	476 元	524 元	452 元	<b>529 元</b>

就 A 物之多次買賣行為，買、賣雙方營業人應申報、繳納營業稅額如下：

買賣方	銷項稅額	進項稅額	本期應繳營業稅額 =銷項稅額扣減進 項稅額
甲	429 元(第一次)		+429 元
乙	476 元(第二次)	429 元(第一次)	+124 元(476+529- 429-452)
	529 元(第五次)	452 元(第四次)	
丙	524 元(第三次)	476 元(第二次)	+48 元
丁	452 元(第四次)	524 元(第三次)	-72 元
戊 (非營業 人)		無須申報進項稅額 (第五次買賣)	

就 A 物之買賣總計應繳營業稅為：

429 元+124 元+48 元-72 元=529 元(即最後賣價 11,100 元內含之營業稅額，實際上是最後買受人負擔。而經由買賣過程中之買賣雙方營業人，依加值型營業稅法規定，分別列為賣方銷項稅額及買方進項稅額，定期申報繳納。財政部收到該應稅貨物之營業稅總額，並不因買受人為營業人或非營業人而異)。

因此，賣方營業人於銷售該應稅貨物時，應收取銷售額與營業稅額。是，「銷項稅額」係外加於「銷售額」，而與銷售額合計成為該買賣契約之「定價(價金)」，因而「內含」於定價之內。又賣方營業人依同法第 32 條第 1 項「營業人開立銷售憑證時限表」規定，於收受貨款時，即應開立統一發票。如買方為營業人，憑證上分別記載「銷售額」、「銷項稅額」，以及前二者之總和(總計)價金(同法第 32 條第 2 項規

定)<sup>5</sup>。

新稅制實施後，因營業稅法第 32 條第 2 項規定，僅明定買受人為營業人時，賣方營業人收取貨款後，開立之統一發票，應將銷項稅額與銷售額分別載明，而未及於買受人為非營業人時，統一發票應如何記載。致發生賣方營業人向買受人稱要索取統一發票，需另加百分之五之營業稅，如不需統一發票，即可不外加營業稅之情事，規避營業稅。為貫徹新稅制有關定價（價金）內含營業稅之本旨，及避免逃漏稅，乃於 77 年修法時於第 32 條第 2 項增列：「買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票。」<sup>6</sup>不問買受人為營業

5

統一發票(三聯式)

買受人：  
統一編號：

地址：  
 縣  市  鄉鎮市區  
 路  號  樓

品名	數量	單位	金額	備註	
				營業人蓋用統一發票專用章	
1. 銷售總合計					
2. 營業稅		應稅	零稅率		免稅
3. 總計					
總計小計 (中文大寫) 壹千貳百拾萬貳千五百元					

附註：零售、免稅之銷售額應分別開立統一發票，並向各該管機關「☐」。  
營業人如對銷戶未領統一發票者，應向主管機關申請補發，其補發後之統一發票，仍屬有效。營業人如對銷戶未領統一發票者，應向主管機關申請補發，其補發後之統一發票，仍屬有效。

第二聯 扣繳憑單

自 74 年實施新營業稅制後，賣方營業人開立予買方營業人之統一發票，即將銷售額(上圖 1.)、營業額(上圖 2.)分別列出，再加總二者列於總計金額(上圖 3.)。分別列出之目的，在便於營業人營業稅之申報。是，營業稅自 74 年起即內含於價金中。

<sup>6</sup> 立法理由為：第 1 項未修正。第 2 項修正使第 4 章第 1 節計稅之營業人，銷售物品與勞務開立統一發票時，買受人為營業人者，仍將「銷項稅額」與「銷售額」分別載明，以為扣抵之依據；如買受人為非營業者，應將「銷售稅額」改與「銷售額」合計，**使稅額內含**。第 3 項、第 4 項未修正。立法院公報第 77 卷第 34 期院會記錄，頁 20、33 參照。

人或非營業人，該次買賣之營業稅額，係內含於買賣總價之中<sup>7</sup>。

100 年修法之立法理由：「營業稅屬消費稅性質，營業人銷售貨物或勞務，均應計算銷項稅額，連同銷售額向買受人一併收取；惟營業人常以排告價或報價未含營業稅為由，要求買受人除標價外再支付營業稅，以阻卻買受人索取統一發票之意願，規避開立統一發票，破壞加值型營業稅制度，而達逃漏營業稅之目的。為遏阻前開情事，爰增定第二項規定應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅，亦即定價應等於『銷售額』加計『銷項稅額』，以杜取巧。」<sup>8</sup>

足證營業稅自 74 年改採以進銷差額課徵的新營業稅制後，買賣應稅貨物之價金，即為「銷售額」與「銷項稅額」

7

統 一 發 票 (二聯式)					
中華民國 年 月 日					
買 受 人		縣市 鄉鎮市區 路街 段 巷 弄 號 樓			
品 名	數 量	單 價	金 額	備 註	
				營業人蓋用統一發票專用章	
總 計					
應 稅 額 稅 率 免 稅					

自 74 年實施新營業稅制後，除法律規定應減免徵收營業稅外，不問買受人是否為營業人，均應就該買入之應稅貨物，負擔以銷售額乘以百分之五稅率計算之營業稅額。因買方非營業人無須作營業稅之申報，統一發票上無須分別列出銷售額、營業稅額，及二者總計，而直接列出總價金。

<sup>8</sup> 立法院公報第 98 卷第 75 期院會記錄，頁 419 參照。

之總和<sup>9</sup>，並非因 100 年之上開修法而新增。如前開「貳」部分所舉案例所示，每次買賣價金均內含營業稅，該營業稅額即為賣方營業人當期之銷項稅額，買方營業人當期之進項稅額。買賣雙方營業人均應據此申報銷、進項稅額，並各就其差額繳納營業稅。營業人就該應稅貨物所繳納之營業稅總額，即為最終買受人所繳價金所內含之營業稅額。

參、聲請人於 87 年自執行法院承受債務人之土地及建物，係以其依法定分配程序受分配之債權額，以及向執行法院繳納之保證金暨補繳金額之總和為承受價額，經執行法院核准後，完成法定承受程序。此承受價額依法應內含營業稅。承受人(聲請人)確已將營業稅交付予執行法院。

本件聲請人主張其係於 87 年間經由執行法院拍賣程序，以繳交保證金 174,015,000 元(占承受價額之 10%)，第二順位債權人受分配金額 112,531,222 元(占承受價額之 6.47%)，以及補繳 1,453,583,778 元(占承受價額之 83.53%)，總計 1,740,130,000 元承受債務人之土地與建物<sup>10</sup>，其中建物部分金額 1,326,690,000 元，內含營業稅額 63,175,714 元，暨稅捐稽徵機關於 94 年間已由債務人徵起該案營業稅 12,716,172 元等情，為財政部臺北國稅局(原名稱財政部臺北市國稅局)所不爭，此有最高行政法院 97 年度判字第 63 號、102 年度判字第 212 號及第 736 號判決書，暨財政部臺北市國稅局松山分局 94 年 8 月 1 日財北國稅松山營業字第 0940017835 號函可稽。此建物價金內含營業稅之事實認定，核與上開「貳」

<sup>9</sup> 營業稅法第 32 條第 2 項前段規定，自 74 年修法以來，除於 100 年修正時，原文不動移列第 3 項外，未曾變更。統一發票總計欄之金額，即為銷售額與銷項稅額之總和。因此自 74 年採新營業稅制後，營業稅額即內含於買賣總價金。

<sup>10</sup> 臺灣板橋地方法院 86 年度執實字第 4591 號卷，民事強制執行案款收據筆錄及債權人分配表參照。



說明行為時營業稅法第 32 條第 2 項規定意旨，暨行為時(84 年 11 月 1 日發布)法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第 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% ( 建物總價金 1,326,690,000/1.05=1,212,635,143 元銷售額；銷售額\*0.05=63,175,714 元營業稅額)<sup>11</sup>」相符，應認聲請人於 87 年時，已將上開營業稅額內含於全部價金中，交付與執行法院。依營業稅法第 32 條第 1 項、第 15 條第 1 項規定，賣方營業人即應開立憑證，由聲請人（即買方營業人）據以行使進項稅額扣抵權，與當期之銷項稅額扣抵，而僅就其差額負繳納營業稅之義務。

肆、債務人因執行法院完成「含營業稅在內之承受價金」之分配，而實質降低其未清償債務總額，為變形的收取營業稅額。其未依法申報、繳納營業稅，稅捐稽徵機關以其為納稅義務人向其追徵，與本院釋字第 367 號解釋意旨暨營業稅法第 2 條第 1 款規定相符

本院釋字第 367 號解釋（83 年 11 月 11 日公布）以營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價（銷售價）之外另加，而由買受人負擔（按此即為營業稅法第 14 條第 2 項、第 16 條第 1 項及第 32 條第 2 項規定：買賣價金為銷售價與營業稅之總和，營業稅由買受人負擔，賣方營業人有收取、申報、繳納營業稅，及開立包括銷售額、營業稅額及兩者總額之憑

---

<sup>11</sup> 若建物價金不內含營業稅，則營業稅額應是 1,326,690,000\*0.05=66,334,500 元，顯然與財政部核定之營業稅額不符，此種承受價額不含營業稅之論點，為無可採。又執行法院命鑑定人就拍賣物所為鑑價，其金額並不同於執行法院所定之拍定價，鑑定價是否內含營業稅，即無論述、審究之必要。

證與買方營業人之義務)，75年1月29日發布之營業稅法施行細則第47條關於法院拍賣貨物，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部75年4月1日臺財稅字第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規定，並未增加買受人額外稅負，但究屬課予買受人申報、繳納之義務，變更租稅主體，牴觸營業稅法，有違憲法第19條及第23條保障人民權利之意旨。

準此，營業稅內含於價金，由買受人負擔，賣方營業人則有收取、申報、繳納進銷差額之營業稅之義務。納稅義務人(租稅主體)為賣方營業人。買賣雙方有關稅捐負擔之約定，僅得依契約關係解決，不能因此變更營業稅之納稅義務人。稅捐稽徵機關僅能向賣方營業人追徵積欠營業稅。

另，執行法院將行為時尚非屬優先受償權之營業稅款，分配予優先受償之債權人時，債務人原債務額在此範圍內因獲得清償而消滅。債務人尚未清償之債務餘額因此下降，應認已收取該營業稅額，卻未依法履行以系爭營業稅額作為銷項稅額，申報、繳納進銷差額之營業稅義務。稅捐稽徵機關自得依營業稅法第2條第1款規定向其追徵積欠之營業稅額。

伍、聲請人依法應負擔之營業稅，已內含於承受價金內，付予執行法院，本號解釋使聲請人得以行使其法定進項稅額扣抵權，並非不當得利

系爭解釋審查客體之法令，使經由執行法院買受應稅貨物之拍定人或承受人，因無法於交付拍定價金時，即時取得法定進項稅額憑證，而不能依營業稅法第 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，對拍定人或承受人增加法律所無之租稅負擔（應於當期扣而不能扣，至必須先行繳納，嗣取得憑證後，始准扣抵），違反租稅法律主義，侵害憲法保障之買方營業人之財產權。該法令不再援用。

本院於系爭解釋公布後，積極的與財政部協商，而有財政部 103 年令之發布。該令即本於系爭解釋意旨，准拍定人、承受人得持執行法院開立之收據，作為進項稅額憑證，不再以財政部自債務人收到營業稅款，始行出立之憑證為必要。此通案適用之函令，使因執行法院出立之收據，不得作為進項稅額憑證之拍定人、承受人之財產權因而獲得保障，排除因公權力機關運作不協調所導致之侵害。

聲請人為系爭解釋原因案件之聲請人，本於本解釋意旨，自得於本解釋送達之日起 3 個月內，依系爭解釋意旨，持執行法院出立之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額，無不當得利可言。稅捐稽徵機關除應減除已實際准予抵扣之數額（例如財政部臺北市國稅局松山分局 94 年 8 月 1 日財北國稅松山營業字第 0940017835 號函）外，對於聲請人據以申報扣抵銷項稅額之進項稅額額度，不得拒絕。