

## 釋字第 757 號解釋協同意見書

羅昌發大法官提出

本件係延續本院釋字第 706 號解釋而來。本席認為，本號解釋對釋字第 706 號解釋所為補充解釋之「正當理由」、以「個案救濟」作為補充解釋之適當性及解釋理由之拘束力等，有須進一步說明之處，謹針對此三問題，提出本協同意見書，闡述如下：

### 一、有關本件補充解釋正當理由

#### （一）本院釋字第 706 號解釋的背景與內涵：

依照 77 年修正的營業稅法實施注意事項、100 年修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則以及釋字第 706 號解釋所示之財政部函釋(下併稱系爭命令)之規定，法院拍賣客體如係應課徵營業稅之貨物，必須由稽徵機關另外填發營業稅繳款書扣抵聯，始能作為買受人之進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額；而無法直接以法院所發給之收據作為進項稅額憑證。稽徵機關是否核發營業稅繳款書之扣抵聯，以及扣抵聯所載額度如何，則視稽徵機關參與分配拍賣價款的結果，實際上是否獲得分配以及分配之額度而定。換言之，依系爭命令，如果稽徵機關沒有獲得分配或分配不足營業稅的稅款，則稽徵機關將不發給營業稅繳款書之扣抵聯（或僅發給記載實際上獲得分配額度的繳款書扣抵聯）。

本院釋字第 706 號解釋之解釋意旨在於，系爭命令增加法律所無之限制，故違反租稅法律主義。該號解釋

理由書進一步闡釋：「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。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……。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」(見該號解釋理由書第3段)。簡言之，釋字第706號解釋認為，法院的拍賣價格已內含營業稅；法院開立的收據，與一般記載營業稅額之發票相同；只要法院拍賣之買受人持法院開立之收據，即可作為其進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

- (二) 有關本件補充解釋之理由，多數意見參照本院釋字第503號、第741號及第742號解釋，認為：「當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請補充解釋，經核有正當理由者，應予受理」。故多數意見係認為，釋字第706號解釋有「發生疑義」。但多數意見並未就「正當理由」究何所指，進一步闡釋。
- (三) 本院近年來針對補充解釋之聲請，如不擬受理，均以聲請人所聲請補充解釋之本院解釋，「並無文字晦澀或論證不周而有補充之必要」作為不受理理由(例如本院釋字第755號解釋末段有關不受理之論述)。本院如擬受理補充解釋之聲請，其情形不一而足，但均不「直接」以本院解釋有「文字晦澀」或有「論證不周」為補充解釋之理由，而以有無「正當理由」為準。
- (四) 本席認為，可以聲請補充解釋之正當理由，最少應包

括如下之情形：

1. 所聲請補充解釋之原解釋，對於原聲請解釋之客體，有漏未解釋之情形；亦即本院原解釋僅就聲請人所聲請解釋之部分客體為解釋，而漏未對原聲請解釋之其他部分客體為解釋。本院以往均無因聲請解釋之標的漏未解釋，而為補充解釋之情形。倘若有此情形發生，應認原聲請人補充解釋之聲請，有正當理由。
2. 原解釋雖無漏未解釋的情形，但因解釋文或解釋理由，在「客觀上」論述確有不周，導致法院適用該解釋時發生疑義之情形。例如本院釋字第 741 號解釋所稱：「該解釋雖未就『聲請人就聲請釋憲之原因案件』等語，明定其適用範圍，然由系爭解釋文所稱『本院就人民聲請解釋憲法，宣告確定終局裁判所適用之法令於一定期限後失效者』等語可知：凡本院曾宣告確定終局裁判所適用之法令於一定期限後失效之解釋原因案件，均應予再審等個案救濟之機會。」惟本院於該案中，並未明白表示其解釋有「論證不周」之情形。倘本院先前之解釋確實有客觀上論述不周之情形發生，亦應認為聲請人補充解釋之聲請，有正當理由。
3. 原解釋並無漏未解釋，客觀上論述亦無不周延，但有進一步就相關聯之「額外問題」為解釋之情形。例如釋字第 686 號解釋所稱：「本院就人民聲請解釋之案件作成解釋公布前，不同聲請人以同一法令抵觸憲法疑義聲請解釋，而未經合併辦理者，如其聲請符合法定要件者，其據以聲請之案件，是否亦可適用上開釋字第 177 號解釋，本院釋字第 193 號解釋尚未明確闡

示，自有補充解釋之必要。」又例如釋字第 725 號解釋所稱：其所補充之本院先前解釋，「並未明示於本院宣告違憲之法令定期失效者，對聲請人之原因案件是否亦有效力，自有補充解釋之必要」。均屬此種情形。如有此情形發生，本院本可以獨立之解釋之方式，或以補充解釋之方式作成解釋。然必須斟酌「所聲請解釋之爭議是否有解釋憲法之價值」以及「對解決個案或通案爭議之重要性」，以判斷是否受理。

4. 原解釋並無漏未解釋，論述在客觀上亦無不周延，但法院「主觀解讀上」仍發生錯誤。如有此情形發生，本院亦必須斟酌「所聲請解釋之爭議是否有解釋憲法之價值」以及「對解決個案或通案爭議之重要性」，以判斷有無正當理由。如認為無解釋憲法價值，則可能以該爭議之性質為「法院認事用法」問題（亦即：法院錯誤解讀本院解釋，如同法院錯誤解讀法律，屬認事用法之錯誤），而不受理。換言之，受理與不受理之間，並無絕對之公式，而屬憲法價值判斷之問題。

（五）本件情形，屬前列之第 4 種情形。釋字第 706 號解釋理由書末段載謂：「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。」此段係針對同類型之案件，對相關機關作出「應儘速協商」之「通案作法」指示；其意旨甚為明確。由該段文字應可知悉其不適用於聲請人之個案情形。蓋聲請人之個案情形，已有該號解釋之解釋文宣告系爭命令立即失效以

及該號解釋理由書第 3 段所載「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」之明確釋示，作為決定法律關係與法律效果之依據。稽徵機關依此宣示，本即可直接憑法院開立之收據，作為進項稅額憑證；法院本亦可直接依解釋意旨而為相同結果之判斷。然最高行政法院誤以解釋理由書末段文字亦適用於聲請人之個案，兩度以判決駁回再審之訴，認聲請人不因本院釋字第 706 號解釋而有權逕向國稅局請求依法院核發之繳款收據，作為進項稅額憑證以扣抵銷項稅額。故依本件多數意見，本件爭議係因最高行政法院未能適當解讀釋字第 706 號解釋末段有關之通案性指示之文字而起，而非該解釋在客觀上有論證上之不周延。本件實為本院補充解釋之新類型。

- (六) 就本件為補充解釋之正當理由而言，由於法院判決數度明確違反本院解釋意旨，本院以補充解釋之方式，實現本院在個別解釋案中所宣告之意旨以及維護憲法解釋制度之本旨，應有重要憲法價值；且以宣告個案救濟方式為補充解釋，亦可貫徹本院使聲請人就其原因案件得以循求個案救濟，「以保障聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻」（本院釋字第 725 號解釋參照）之釋憲制度重要精神。故多數意見認為本件有受理之正當理由，本席敬表同意。

## 二、有關以「個案救濟」作為補充解釋方式之問題

- (一) 本院以往補充解釋，多係進一步闡釋原來的解釋標的或相關解釋標的之實體內涵。本件則直接以個案救濟

為補充解釋之方式。本席敬表同意。蓋補充解釋主要目的在貫徹原解釋之意旨；至於以何種方式貫徹原解釋意旨為適當，本院應有裁量餘地。本件情形，由於釋字第 706 號解釋在客觀上並無不明，而係因法院未能適當解讀解釋內容導致本件爭議，故直接使聲請人獲得個案救濟，應為適當之補充解釋方式。

(二) 或謂：本院釋字第 706 號解釋僅宣告系爭命令違反租稅法律主義；亦即其僅宣告系爭命令，形式上違憲（其內容應改由法律本身或由法律明確授權之命令加以規定之，而不應逕以函釋為之），而非實質上違憲（其內容並未被宣告違憲）；故不宜以個案救濟方式為補充解釋。然如前所述，該解釋於理由書中明白記載：「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。」是故，釋字第 706 號解釋已經實質上宣告系爭命令之內容違憲。為個案救濟之宣告，應無正當性之疑義。

(三) 我國目前對人民聲請解釋憲法者，僅許人民「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」之情形為之（司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款參照）。現制尚未採行「裁判憲法訴願」，以對違憲之法院「裁判」，進行違憲審查。本件情形，相反於聲請人所據以聲請解釋之最高行政法院判決之意旨，直接賦予聲請人個案上之救濟，已有「裁判憲法訴願」之意涵；將來可銜接我國制度上擬採行之「裁判憲法訴願」。

### 三、有關本院解釋之理由書拘束力問題

- (一) 多數意見引本院以往解釋，認「本院所為之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」；且「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」；「原因案件之聲請人，自解釋公布之日起，即得據有利之解釋，依法行使其權利」（見本號解釋理由書第5段）。多數意見據此進一步認：釋字第706號解釋之理由書有關「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」之釋示，「有拘束全國各機關及人民之效力」（見本號解釋理由書第6段）。
- (二) 本院以往對於本院解釋對全國各機關及人民產生拘束力之部分，是否限於解釋文之內容，抑或包括解釋理由書，並未明確釋示。然由前段說明可知，多數意見顯係認為，本院解釋對全國各機關及人民產生拘束力之部分，並不限於解釋文之內容，而更包括解釋理由書。本席對此敬表同意。惟由於此項宣示仍係載於理由書，故該段理由書所載「理由書有拘束全國各機關及人民之效力」之意旨，是否確實發生拘束全國各機關及人民之效力，將來仍有可能受到挑戰。