

釋字第 757 號解釋協同意見書

黃瑞明大法官 提出

本號解釋作成之前，有關法院、行政執行機關執行拍賣或變賣貨物，拍定人所繳納之價金是否包含營業稅？若是，於稽徵機關未能由拍賣價金受分配徵起營業稅時，拍定人能否以執行法院開立予買方營業人之收據，作為進項稅額憑證，以扣抵其銷項稅額？以上二個爭點分別於本院釋字第 367 號及第 706 號解釋作出釋示。本號解釋聲請人即為釋字第 706 號解釋之聲請人之一，但於本院作出釋字第 706 號解釋之後，依據釋字第 706 號解釋分別提出 3 次再審，均被駁回，另向稅捐稽徵機關再次申請扣抵，亦未獲准，提出行政訴訟，亦敗訴確定，可說已用盡所有救濟途徑而未獲救濟。本號解釋乃釋示聲請人得自本解釋送達之日起 3 個月內，以執行法院出具之收據，作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。本號解釋是繼釋字第 725 號、第 741 號及第 747 號解釋之後，再次釋示給予聲請人具體的救濟，以保障釋憲案聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻。本席對本號解釋敬表同意，並提供協同意見如下。由於相關解釋涉及之法規及財政部函令均極冗長，閱讀費力，因此本篇協同意見書不重複引述相關法規及函令之全文，僅以較精簡之文字說明本件解釋案之本旨。

一、民國 83 年 11 月 11 日釋字第 367 號解釋之意旨：

民國 74 年 11 月 15 日修正公布營業稅法（自 75 年 4 月 1 日施行）採取加值型營業稅，財政部於 75 年 1 月 29 日發布之營業稅法施行細則第 47 條及 75 年 4 月 1 日發布之「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」¹（下稱作業要點）規定法院或其他機關拍賣貨物時，應由拍定人向稅捐稽徵機關申報繳納營業稅或取得免稅證明，法院才能將拍定貨物點交給拍定人。至於營業稅額之計算，依當時之作業要點一般規定（四）規定為，拍定或成交價金×徵收率（5%）=應納營業稅額。依該規定，拍定人應繳交由拍定或成交價金「外加」5%之營業稅。

釋字第 367 號解釋即釋示上述規定「與營業稅法之規定不符」，已牴觸營業稅法並且違憲，應自解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。該號解釋之解釋理由書同時指出「主管機關如認為法院及其他機關拍賣或變賣不動產與普通營業人銷售之情形不同，為作業上之方便計，其申報繳納營業稅之義務人有另行規定之必要，亦應逕以法律定之，併此指明」。

二、釋字第 367 號解釋後續之修法已明確規定法院拍賣貨物之價金內含營業稅：

¹ 該作業要點嗣於 84 年 11 月 1 日修正，並更名為「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」；於 101 年 3 月 29 日再經修正發布名稱為「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」。

(一) 自釋字第 367 號解釋公布後，主管機關並未制定任何法律以區隔法院之拍賣與普通營業人之銷售，反而修改營業稅法施行細則及作業要點等相關規定，致法院之拍定價金內含營業稅，更臻明確。

(二) 84 年 11 月 1 日修正作業要點第 4 條規定，應納營業稅額=拍定或成交價額÷(1+徵收率 5%)×徵收率 5%。與釋字第 367 號解釋作成前之計算方式截然相反，由計算公式已知營業稅內含於拍定或成交價額內。

(三) 84 年 11 月 1 日修正營業稅法施行細則第 47 條第 3 項規定：「法院拍賣或變賣貨物前，應通知主管稽徵機關。主管稽徵機關如認該貨物屬應課徵營業稅者，應依法向法院聲明參與分配。」很明確地規定營業稅與其他債權立於同等地位，由拍賣價金中分配。

(四) 為配合民國 77 年 5 月 27 日修正營業稅法而於 77 年 6 月 28 日修正發布之「修正營業稅法實施注意事項」一般規定第(一)條規定「營業人銷售應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅」，並規定「銷售額=定價÷(1+徵收率)；銷項稅額=銷售額×徵收率」。由上規定可知產品之定價與銷售額為不同之概念，銷售額不含營業稅，但是定價則已包含營業稅。法院之拍賣價金相當於貨物之定價，而非稅法上之銷售額，故法院之拍賣價金內含營業稅。當時營業稅法第 32 條第 2 項規定：「營業人依第 14 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，應與銷售額合計開立統一發票。」，故二者合計

即為產品之定價（或售價）²。至於 100 年 1 月 26 日修正公布之營業稅法第 32 條第 2 項規定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」其實只是延續前述 77 年 6 月 28 日修正發布之「修正營業稅法實施注意事項」一般規定第（一）條之規定。且依民國 100 年修改營業稅法增訂第 32 條第 2 項之立法理由，當時增訂 32 條第 2 項之立法目的為「杜絕與消費者間之爭議」³，其理由為「營業人常以牌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，爰增訂第 2 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。」⁴。若謂第 32 條第 2 項規定係於民國 100 年所增訂，而主張 100 年之前銷售之貨物於定價之外另外收取營業稅，實為誤解。

（五）至若認為法院拍賣時依專業鑑價所定之「底價」並未加計營業稅而謂拍賣價金不含營業稅，實無任何根據，且與前述法院拍賣相關之法令有違。

三、民國 101 年 12 月 21 日釋字第 706 號解釋之意旨：

自釋字第 367 號解釋之後，法院拍賣貨物之拍定人於繳足拍定價金後不須另行繳納營業稅，即可取得拍定物之所有

² 該條項於 100 年 1 月 26 日修正為同條第 3 項：「營業人依第 14 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。」其義相同。

³ 見立法院公報第 98 卷第 66 期委員會紀錄第 484 頁。

⁴ 見立法院公報第 98 卷第 75 期院會紀錄第 419 頁。

權。稅捐機關就出賣人應繳納之營業稅則以普通債權人之身分就拍賣價金參與分配。但債務人之貨物被法院拍賣時，通常已設定抵押或債務纏身，有多數債權人，故稅捐機關聲請參與分配的營業稅債權，往往無法獲得分配。依當時之「修正營業稅實施注意事項」一般規定第（四）條規定及財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函，拍定人必須取得稽徵機關填發之營業稅繳款書，始能就其所繳納之拍定價額中內含營業稅之部分申報為進項稅額，以扣抵銷項稅額。當稽徵機關未獲分配取得營業稅，則不填發營業稅繳款書，拍定人即無法申報扣抵，故依當時之規定未能徵得營業稅之風險，仍由拍定人負擔。

釋字第 706 號解釋之意旨即釋示縱然稅捐稽徵機關未獲分配取得營業稅，但並不影響拍定人之拍賣價金已內含營業稅之本質，因此該號解釋乃釋示「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」，依該號解釋意旨，拍定人持法院開立之收據，即可作為進項稅額憑證以申報扣抵銷項稅額。

四、民國 100 年 11 月 23 日修正稅捐稽徵法第 6 條規定營業稅之優先權：

法院拍賣債務人之貨物時往往有多數債權人，因此稅捐稽徵機關聲明參與分配之營業稅往往無法獲得受償。為此，稅捐稽徵法於 100 年 11 月 23 日修正公布第 6 條第 2 項後段規定「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」。本條文之修正至少有二層意義：

（一）本條文係延續自釋字第 367 號解釋作成之後，對於作業要點以及營業稅法施行細則第 47 條之修改意旨，即肯認營業稅已內含於拍賣價金之中。本條文肯認營業稅是由拍賣價金中參與分配，僅優先於一切債權及抵押權。

（二）自本條修正之後，營業稅獲優先分配，因此拍定人繳足價金後，營業稅通常可以足額徵起，故釋字第 706 號解釋所得適用之情形（即營業稅未獲分配，拍定人所繳之價金中內含之營業稅能否作為進項稅額以扣抵銷項稅額），即已大幅減少。因此 101 年 12 月 21 日公布之釋字第 706 號解釋所得適用之案件應是介於 84 年 11 月 11 日之釋字第 367 號解釋與 100 年 11 月 23 日修正稅捐稽徵法第 6 條期間之案件。本號解釋聲請人之原因案件即發生於此期間（於 87 年 4 月 9 日取得板橋地院核發之強制執行收據）。

五、聲請人原因案件未能透過再審或向稅捐機關再次申報獲得扣抵：

（一）聲請人聲請釋憲成功，經本院釋字第 706 號解釋作成違憲解釋後，即依該解釋向法院聲請再審。但法院以釋字第 706 號解釋理由書最後一段「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」為理由，駁回聲請人之再審（即確定終局

判決一及二），本號解釋就此提出澄清，確認釋字第 706 號解釋理由最後一段「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。」

（二）聲請人二度聲請再審遭駁回後，曾第三次提出再審，但遭最高行政法院已逾越再審期間為由，再審不合法而駁回，最高法院計算再審期間是以釋字第 706 號解釋之原因案件之作成之日（即 97 年 3 月 13 日最高行政法院 97 年度判字第 63 號判決）起算 5 年，如此之計算方式固然符合目前法律之規定（行政訴訟法第 276 條）及本院相關之解釋（釋字第 209 號解釋認再審期間 5 年自原因案件判決確定之日起算），但如此再審期間之規定，對於釋憲聲請人實為不利，說明如下：

聲請人針對 97 年 3 月 13 日作成之確定終局判決（最高行政法院 97 年度判字第 63 號判決）聲請釋憲，經本院於 101 年 12 月 21 日作出釋字第 706 號解釋，時間已過了 4 年 8 個月，距離再審之 5 年期限僅餘 3 個多月，聲請人雖於期限內提出再審，但因最高行政法院對釋字第 706 號解釋之意旨理解有誤，而遭無理由駁回（確定終局判決一）。聲請人針對確定終局判決一聲請再審，亦以相同理由遭駁回（確定終局判決二），聲請人第三次提出再審時，即遭最高行政法院已逾 5 年再審期間之限制而遭裁定駁回（確定終局裁定），對於釋憲聲請人於釋憲成功之案例，其再審期間於釋憲審理期

間並未中斷，導致聲請人於聲請釋憲成功後，卻僅餘很短的時間再審期間即屆至。實務上亦有可能聲請釋憲成功後，已逾原因案件之確定終局判決之後 5 年再審期間，致聲請人之權益無法經由再審途徑獲得保障。本院已有多位大法官在以前多號解釋之意見書對目前再審期間之規定對於釋憲聲請人保障不足，提出修法建議⁵，本席在此亦重申相同之呼籲，應儘速修改司法院大法官審理案件法及其他法律，以提供釋憲聲請人享有合理之再審期間，俾聲請釋憲之後有獲得救濟之機會。

（三）本院釋字第 706 號解釋公布後，財政部於 103 年 1 月 7 日發布台財稅字第 10204671351 號函令（103 年函令），基本上是依據釋字第 706 號解釋之意旨，規定營業人得檢具法院核發之文件，以申報進項稅額扣抵銷項稅額。聲請人原得依據 103 年函令重新申報，但該函令對於得依釋字第 706 號解釋檢具法院核發之文件即可申報者，限於「營業人於 101 年 12 月 21 日司法院釋字第 706 號解釋公布前」「其相關進項稅額申報扣抵銷項稅額已提起行政救濟尚未核課確定案件」，至於「營業人於司法院釋字第 706 號解釋公布前」「其相關進項稅額申報扣抵銷項稅額已核課確定案件」則「仍以稽徵機關填發之繳款書作為進項稅額憑證」。如此之分類已逾 706 號解釋之範圍。聲請人雖曾提出釋憲，釋憲成功後提出再審，仍遭財政部訴願會認定為「應屬司法院釋字第 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

⁵ 參見釋字第 725 號解釋陳春生大法官部分協同部分不同意見書、陳新民大法官部分協同部分不同意見書，釋字第 455 號解釋翁岳生大法官協同意見書。

稅額申報扣抵銷項稅額屬已核課確定案件」（訴願決定）。導致聲請人亦無法透過重新向財政部申請扣抵而獲得救濟。釋字第 706 號解釋之另一聲請人鴻立鋼鐵公司，於高雄高等行政法院聲請再審，經法院認定其「已費盡心力聲請釋憲並獲得有利解釋，嗣僅因財政部 103 年 1 月 7 日函實質類型化之核定結果，致本件具體個案是否可適用該函所示一之（二）之規定，又滋生疑義」「對於不可歸責於當事人之法律狀態之變更，亦不應歸由人民承擔其不利益」等為理由而判決鴻立鋼鐵公司勝訴確定（高雄高等行政法院 102 年度再字第 2 號判決）。該判決不因 103 年函令所規定「尚未核課確定」之條件成為阻礙聲請人獲得救濟之理由，即已體現保障釋憲聲請人之意旨。

六、本號解釋貫徹對釋憲聲請人權益之保障：

本號解釋乃延續本院為保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻之多號解釋（釋字第 177 號、第 185 號、第 741 號、第 742 號及第 747 號解釋）後又作出解釋以保障聲請人權益。本號解釋特別之處在於聲請人曾多次透過行政及司法程序尋求救濟而未獲得有利結果，本院衡量聲請人未獲得救濟之原因均非可歸責於聲請人，乃以特別諭知之方式作出本號解釋，給予聲請人特別救濟，亦符合司法院大法官審理案件法第 17 條第 2 項之規定「大法官所為之解釋，得諭知有關機關執行，並得確定執行之種類及方法。」乃為貫徹對釋憲聲請人權益之保障。