

司法院釋字第757號解釋

【釋字第 706 號解釋補充解釋案】

中華民國 106 年 12 月 15 日

院台大二字第 1060033279 號

解 釋 文

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。本院釋字第 706 號解釋應予補充。

解釋理由書

聲請人永安租賃股份有限公司為本院釋字第 706 號解釋（下稱系爭解釋）之聲請人，於系爭解釋公布後，據該號解釋向最高行政法院提起再審之訴，經最高行政法院 102 年度判字第 212 號判決（下稱確定終局判決一）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」為理由，駁回其訴。聲請人不服，復提起再審之訴，經最高行政法院 102 年度判字第 736 號判決（下稱確定終局判決二），認前開再審判決並無違誤而駁回其訴。聲請人不服，又提起再審之訴，經最高行政法院 103 年度裁字第 235 號裁定（下稱確定終局裁定）以再審之訴提起時，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，認再審之訴不合法而駁回。

聲請人另於中華民國 103 年 3 月 19 日申請扣抵溢繳之營業稅款，經財政部臺北國稅局大安分局 103 年 4 月 21 日財北國稅大安營業字第 1030458069 號函否准。聲請人不服，向財政部提起訴願，經該部 103 年 8 月 27 日台財訴字第 10313940740 號訴願決定書（下稱訴願決定），

以聲請人於本院釋字第 706 號解釋公布前，承受應課徵營業稅貨物，其相關進項稅額扣抵銷項稅額已提起行政救濟並經駁回確定案，依財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令，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（註 1）。

聲請人主張前開確定終局判決一及二，係擷取系爭解釋理由中「相關機關應依本解釋意旨儘速協商……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」之片段文字，誤解系爭解釋宣告法令違憲之本旨，違反聲請人就原因案件應得據以聲請再審或其他救濟之重要意旨。爰就系爭解釋聲請補充解釋。

按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（本院釋字第 503 號、第 741 號及第 742 號解釋參照）。本件聲請人因扣抵營業稅事件經確定終局判決一及二引用系爭解釋作為判決依據，惟系爭解釋未明示該案聲請人得否逕以執行法院核發之繳款收據，作為買方營業人進項稅額之憑證，致系爭解釋之部分聲請人未能獲得救濟。核其聲請具有正當理由，應予受理。爰作成本解釋，理由如下：

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。又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（本院釋字第 177 號及第 185 號解釋參照）。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，以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻（本院釋字第 725 號及第 741 號解釋參照）。

按系爭解釋理由書釋示：「執行法院依法進行之拍賣或變賣程序嚴謹，填發之非統一發票之收據有其公信力，拍定或承受價額內含之營業稅額可依法定公式計算而確定，相關資料亦可以上開法院筆錄為證（營業稅法第 10 條、法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵貨物營業稅作業要點第 2 點、第 4 點、統一發票使用辦法第 4 條第 22 款參照）。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。」有拘束全國各機關及人民

之效力。準此，系爭解釋之聲請人，自得持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（註2），作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額，以為救濟。

另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。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。然系爭解釋聲請人，迄未能經由訴訟（確定終局判決一及二參照）或向稅捐稽徵機關再次申報獲得扣抵（訴願決定參照），無以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻。爰參照本院釋字第747號解釋，補充解釋如解釋文所示。

至於系爭解釋原因案件，得據以扣抵銷項稅額之進項稅額數額，應由稅捐稽徵機關減除業已實際准予扣抵之數額核計（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號函參照），自屬當然，併予指明。

另聲請人請求對稅捐稽徵法第28條第2項作補充解釋及依據確定終局裁定聲請補充解釋部分，經查：稅捐稽徵法第28條第2項並非系爭解釋之解釋標的，且系爭解釋並未為確定終局裁定所適用，核與司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定不合，依同條第3項規定均應不予受理，併此敘明。

註1：經查：聲請人曾就此依稅捐稽徵法第28條第2項提起行政訴訟，請求退還溢繳稅款並加計利息，經臺北高等行政法院103年度訴字第1565號判決駁回。聲請人不服，提起上訴，經最高行政

法院 104 年度裁字第 873 號裁定認上訴為不合法，予以駁回。

惟聲請人並未據上開裁判聲請解釋。

註 2：財政部中華民國 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令列舉下列三項作為進項稅額之憑證：1. 動產拍定證明書或不動產權利移轉證書影本。2. 繳款收據影本。3. 承受案件未按拍定價額足額繳款者，其不足額部分得以強制執行金額分配表或執行清償所得分配表影本替代。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官 蔡炯燉 陳碧玉 黃璽君 羅昌發

湯德宗 黃虹霞 吳陳鏗 蔡明誠

林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明

詹森林 黃昭元

部分協同意見書

湯德宗大法官 提出

如果當初本院釋字第 706 號解釋採納本席建議，一併諭知給予聲請人個案救濟，當無作成本解釋之必要。¹

雖然如此，本席仍欣然協力作成本解釋，明確釋示：「本件聲請人（按：亦本院釋字第 706 號解釋之聲請人）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。本院釋字第 706 號解釋應予補充」（解釋文參照）。

惟本解釋通篇並未指謫本院釋字第 706 號解釋本身有何「文字晦澀或論證遺漏等不周之處」，且前揭解釋文不僅明言係「依本院釋字第 706 號解釋意旨」所為，其中關鍵文字更直接摘自釋字第 706 號解釋理由書（第 4 段與第 5 段參照）。讀者不免疑問：前揭解釋文末句所謂「本院釋字第 706 號解釋應予補充」，究何所指？本席懷於職責，

¹ 參見本院釋字第 706 號解釋湯德宗大法官提出之協同意見書。

試補充說明如后。

一、按我國違憲審查自肇建以來，即採抽象審查制（而非具體審查制）。亦即，大法官僅抽象地審查法規規定本身有無違憲，並不審查國家機關（包含法院）於個案適用法規（認事用法）有無違憲（本院釋字第2號解釋參照）。²然為提供聲請人適切誘因，以貫徹「有權利即有救濟」之訴訟權保障本旨³，本院解釋早已確立「凡確定終局裁判所適用之法令，經本院解釋宣告為違憲者，原受不利確定裁判之聲請人即得據各該解釋，提起再審或非常上訴，循求個案救濟」之原則。釋字第177號解釋釋示：「**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**」；第185號解釋更釋示：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第七十八條所明定，其所為之解釋，自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，違背解釋之判例，當然失其效力。**確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由**」，足為代表。

二、因本院釋字第177號及第185號解釋均係就法令經本院宣告違憲且令「立即失效」者而言，未釋示法令經本院宣告違憲且令「定期失效」者，對聲請人之原因案件是否亦有效力，嗣本院釋字第725號解釋爰作補充：「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**，聲請人就聲請釋憲之原因案件即得據以請求再審或其他救濟，檢察總長亦得據以提起非常上訴；法院不得以該法令

² 關於我國違憲審查制度之比較法分析，參見湯德宗、吳信華&陳淳文，〈論違憲審查制度的改進--由「多元多軌」到「一元單軌」的改進方案〉，輯於湯德宗，《權力分立新論·卷二》，頁169以下（2014，增訂四版）。

³ 參見本院釋字第725號解釋湯德宗大法官提出（陳碧玉大法官、林俊益大法官加入）之協同意見書。

於該期限內仍屬有效為理由駁回。如本院解釋諭知原因案件具體之救濟方法者，依其諭知；如未諭知，則俟新法令公布、發布生效後依新法令裁判。本院釋字第一七七號及第一八五號解釋應予補充。……」（釋字第 725 號解釋文參照）。由於釋字第 725 號解釋不僅將本院釋字第 177 號及第 185 號解釋之效力，擴及於確定終局裁判所適用之法令經本院宣告違憲並命「定期失效」之情形，而且進一步釋示法院再審時之裁判準據（即本院解釋有諭知者，依其諭知；未諭知者，俟新法令生效後依新法令裁判），故其乃謂：「本院釋字第一七七號及第一八五號解釋應予補充」。值得注意者，釋字第 725 號解釋雖係依本院釋字第 709 號解釋之原因案件當事人之聲請所為之解釋，其前揭解釋文明確宣示其所補充解釋者，乃本院釋字第 177 號及第 185 號解釋，而非本院釋字第 709 號解釋，足徵其思考之脈絡。

三、釋字第 725 號解釋公布後，有七位釋字第 709 號解釋原因案件之當事人（但均非釋字第 725 號解釋之聲請人）引據釋字第 725 號解釋，分別提起再審之訴，循求救濟，詎均遭最高行政法院以「其等並非釋字第 725 號解釋之聲請人」為由駁回，爰向本院聲請補充解釋本院釋字第 709 號及第 725 號解釋。本院於民國 105 年 11 月 11 日作成釋字第 741 號解釋，釋示：「凡本院曾就人民聲請解釋憲法，宣告聲請人據以聲請之確定終局裁判所適用之法令，於一定期限後失效者，各該解釋之聲請人均得就其原因案件據以請求再審或其他救濟，檢察總長亦得據以提起非常上訴，以保障釋憲聲請人之權益。本院釋字第七二五號解釋前所為定期失效解釋之原因案件亦有其適用。本院釋字第七二五號解釋應予補充」（釋字第 741 號解釋文參照）。值得注意者，上開釋示雖仍秉承前揭本院釋字第 177 號、第 185 號解釋以來之思考脈絡，允予解釋聲請人個案救濟，然其並未如前揭釋字第 725 號解釋，

宣示其乃為補充本院釋字第 177 號及第 185 號解釋，而宣示其乃釋字第 725 號解釋之補充解釋。由釋字第 741 號解釋理由書第 1 段之說明：「惟系爭解釋（按：指本院釋字第 725 號解釋）未明定『聲請人就聲請釋憲之原因案件』之適用範圍，其聲請補充解釋，即有正當理由，合先敘明」，可知釋字第 741 號解釋乃鑑於釋字第 725 號解釋關於聲請人個案救濟之諭知有所不足（未明示其諭知之效力是否於該解釋前本院所為定期失效解釋之原因案件亦有適用），而作成該解釋以補充釋字第 725 號解釋。然，關於聲請補充解釋本院釋字第 709 號解釋部分，則以「聲請人並未具體指明上開解釋有何文字晦澀或論證不周之情形，其聲請補充解釋難謂有正當理由」，決議不予受理（釋字第 741 號解釋理由書第 4 段參照）。從此，倘就本院解釋（宣告法令違憲並命「定期失效」時一併）諭知之聲請人個案救濟，有所補充者，亦以「補充解釋」稱之。

- 四、本解釋理由書第 4 段謂：「系爭解釋（按：指本院釋字第 706 號解釋）未明示該案聲請人得否逕以執行法院核發之繳款收據，作為買方營業人進項稅額之憑證，致系爭解釋之部分聲請人未能獲得救濟。核其聲請具有正當理由，應予受理」；解釋理由書第 7 段末句並謂：「補充解釋如解釋文所示」。再對照首揭解釋文，可知本解釋確在補充解釋本院釋字第 706 號解釋。

綜上，猶如知名廣告稱「斯斯有兩種」，本院「補充解釋」（至少）亦有兩種，爰予辨明。

部分協同意見書

林俊益大法官 提出

壹、前言

本件解釋係【執行法院開立之收據作為進項稅額憑證補充解釋案】。

本件聲請人係本院釋字第 706 號解釋（下稱系爭解釋）原因案件之聲請人，於系爭解釋公布後，據該解釋先後三次向最高行政法院提起再審之訴，均遭駁回。¹ 聲請人乃轉逕向財政部申請扣抵溢繳之營業稅款，仍遭稅捐稽徵機關否准，嗣再提起訴願，亦遭財政部駁回。² 聲請人四處碰壁，求救無門，認系爭解釋有窒礙難行之處，聲請本院補充解釋系爭解釋。

本件聲請解釋之主要爭點如下：（1）本件是否符合補充解釋之要件？（2）如符合補充解釋之要件，系爭解釋有何需要補充之處？（3）如作成補充解釋，是否應賦予聲請人時效利益之保障？

本席協力完成之多數意見認為，本件聲請，符合補充解釋之要件，爰作成本件釋字第 757 號解釋：本件聲請人就系爭解釋之原因案件，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」（下稱執行法院出具之收據），³ 作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

對於本件聲請之解釋結論，本席敬表支持，然因解釋理由仍有值得說明之處，爰提出部分協同意見書，以為補充。

¹ 經最高行政法院 102 年度判字第 212 號判決以「再審原告自不因 706 號解釋而享有逕向再審被告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」為理由，駁回其訴。聲請人不服，復提起再審之訴，經同法院 102 年度判字第 736 號判決，認前開再審判決並無違誤而駁回其訴。聲請人不服，又提起再審之訴，經同法院 103 年度裁字第 235 號裁定，以再審之訴提起時，距原判決（最高行政法院 97 年度判字第 63 號判決）確定時已逾 5 年為由，認再審之訴不合法而駁回。

² 聲請人另於中華民國 103 年 3 月 19 日申請扣抵溢繳之營業稅款，經財政部臺北國稅局大安分局 103 年 4 月 21 日財北國稅大安營業字第 1030458069 號函否准。聲請人不服，向財政部提起訴願，經該部 103 年 8 月 27 日台財訴字第 10313940740 號訴願決定書，以聲請人於本院釋字第 706 號解釋公布前，承受應課徵營業稅貨物，其相關進項稅額扣抵銷項稅額已提起行政救濟並經駁回確定案，依財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令，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。

³ 例如，本件臺灣板橋地方法院 87 年 4 月 9 日民執字第 018197 號民事強制執行案款收據（第 4 聯收據）。

貳、本件解釋之特色

本件解釋有 3 項特色如下：

1. 肯認本院釋字第 367 號及第 706 號解釋之解釋意旨，並無錯誤，另補充解釋系爭解釋。
2. 重申本院解釋之效力並肯定聲請人對維護憲法之貢獻：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，聲請人得據有利之解釋，提起再審之訴，更得依法行使其權利，以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻（本院釋字第 725 號及第 741 號解釋參照）。
3. 補充系爭解釋，逕賦予聲請人個案救濟：援引本院釋字第 747 號解釋之處理方式，補充系爭解釋，直接明示本件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，避免稅捐稽徵機關再以其他要件欠缺而否准其救濟，發揮立竿見影之效！

參、聲請補充解釋之要件

依歷來本院大法官所作之補充解釋而觀，可分為三種類型：

1. 機關聲請補充解釋；⁴
 2. 人民聲請補充解釋；⁵
 3. 大法官依職權逕行補充解釋。⁶
- 關於人民聲請補充解釋之要件，以大法官第 607 次⁷及第 948 次⁸會議決議內容作為判斷基準。綜合二次決議內容

⁴ 例如，釋字第 254 號（補充第 199 號）、第 299 號（補充第 282 號）及第 592 號（補充第 582 號）解釋。

⁵ 例如，釋字第 156 號（補充第 148 號）、第 503 號（補充第 356 號）、第 741 號（補充第 725 號）及第 742 號（補充第 156 號）解釋等。

⁶ 例如，釋字第 610 號（補充第 446 號）解釋。

⁷ 67 年 11 月 24 日大法官第 607 次會議決議：「人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核確有正當理由應予受理者，得依司法院大法官會議法第 4 條第 1 項第 2 款之規定，予以解釋」。

⁸ 81 年 3 月 27 日大法官第 948 次會議決議：「當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請解釋時，依大法官會議法有關規定視個案情形審查決定之。」

觀之，明確指出人民聲請補充解釋之**2種途徑及要件**：即1. 人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核**確有正當理由**應予受理者，得依司法院大法官審理案件法（下稱大審法）第5條第1項第2款規定，予以解釋；⁹ 2. 當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請解釋時，依大審法有關規定**視個案情形審查決定之**。¹⁰ 前揭決議所稱「**確有正當理由**」、「**視個案情形審查**」，係指**確有受理之憲法解釋價值**而言。

本院釋字第503號解釋釋示補充解釋之意義及要件，本席認為，依該解釋意旨，所謂補充解釋係指，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**確有正當理由**者而言。補充解釋之要件如下：1. 須**確定終局判決引用本院解釋作為判決之依據**；2. 該號解釋對某事項（即爭點事項）**並未明示**，足認聲請補充解釋即有正當理由。

嗣本院釋字第741號¹¹及第742號解釋¹²仍重申前開要件。本件聲請補充解釋，亦同，故解釋理由敘明：按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

⁹ 例如，釋字第156號（補充第148號）解釋，解釋理由書第2段明文指出：「按本院大法官會議第五百零七次會議議決：『人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核確有正當理由應予受理者，得依司法院大法官會議法第4條第1項第2款之規定，予以解釋』。本件聲請，依照上項決議，認為應予補充解釋。」

¹⁰ 例如，釋字第503號（補充第356號）解釋，解釋理由書第1段首句指出：「按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，經核確有正當理由者，應予受理。」

¹¹ 本院釋字第741號（補充第725號）解釋釋示：「本件聲請人因都市更新事件，經最高行政法院確定終局裁定引用本院釋字第725號解釋（下稱系爭解釋）作為裁定之依據，惟系爭解釋未明定『聲請人就聲請釋憲之原因案件』之適用範圍，其聲請補充解釋，即有正當理由，合先敘明。」

¹² 本院釋字第742號（補充第156號）解釋釋示：「本件二聲請案之聲請人各因都市計畫事件提起行政爭訟，分別經最高行政法院確定終局裁判引用本院釋字第156號解釋（下稱系爭解釋）作為裁判依據。系爭解釋之解釋文釋示：『主管機關變更都市計畫，具有行政處分之性質，與都市計畫之……通盤檢討……有所不同。』聲請人就都市計畫定期通盤檢討所作變更是否為行政處分，及得否提起行政爭訟部分，聲請補充解釋，經核有正當理由，合先敘明。」

當理由者，應予受理（本院釋字第 503 號、第 741 號及第 742 號解釋參照）。本件聲請人因扣抵營業稅事件經**確定終局判決一及二引用系爭解釋**作為判決依據，惟系爭解釋**未明示**該案聲請人得否逕以執行法院核發之繳款收據，作為買方營業人進項稅額之憑證，致系爭解釋之部分聲請人未能獲得救濟。**核其聲請具有正當理由，應予受理。**

本件補充解釋具有正當理由之憲法價值係，重申本院解釋之效力，補充解釋系爭解釋，逕賦予原因案件聲請人依法得行使權利。按往昔本院解釋（如釋字第 185 號解釋參照），僅釋示原因案件之聲請人得**向法院提起再審之訴或依其他法定程序請求救濟**，系爭解釋**未載明**原因案件聲請人之個案救濟（依本院釋字第 177 號及第 185 號解釋意旨，本自明之理，毋庸贅言明示）及可否依法行使權利，本件解釋補充釋示：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（賦予個案救濟）**。藉此說清楚、講明白，以杜爭議，**即為本件補充解釋之憲法價值所在。**

肆、本院解釋之效力

人民主張其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法令發生有牴觸憲法之疑義，經本院解釋，該確定終局裁判所適用之法令有牴觸憲法，該法令當然失其效力。此一解釋結果，對聲請人之人民，有何影響？本院釋字第 177 號解釋後段謂：「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。」所謂「亦有效力」，究何所指？該號解釋理由特別闡明：「該解釋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。**」嗣本院釋字第 185 號解釋理由更闡示：本院釋字第 177 號解釋所稱「本院依人民聲請所為之解釋」，係指人民聲請所為之解釋而言，該項解釋之效力，及於該聲請人所據以聲請解釋之案件，俾得依法定程序請求救濟。

本院感於下級法院憲法意識不足，乃藉釋字第 185 號解釋，確立大法官解釋之「對世效力」、「一般拘束力」之憲法規範。該解釋謂：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第 78 條所明定，其所為之解釋，自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，違背解釋之判例，當然失其效力。」此外，並重申釋字第 177 號解釋後段意旨，而謂：「確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由。」

依前揭解釋意旨，本件聲請人既係系爭解釋原因案件之聲請人，本得據有利之解釋，提起再審之訴或依法行使其權利，詎竟四處碰壁（3 次再審、逕申請扣抵及訴願均遭駁回），求救無門。是以本院作成本件補充解釋。**重申：**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。又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（本院釋字第 177 號及第 185 號解釋參照）。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（即得持執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額），以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護憲法之貢獻。

伍、系爭解釋致生誤會之釐清

系爭解釋作成後，聲請人據以向行政法院提起再審之訴或向稅捐機關申請扣抵均遭否准或提起訴願亦遭駁回，從聲請人事後尋求救濟均未成功之客觀事實觀之，系爭解釋或有遭誤解之處，必須予以明示，否則聲請人依法行使權利，仍可能遭無法救濟之風險！

【系爭解釋之前後二段解釋理由之意旨分析】

系爭解釋理由	解釋意旨
前一段敘述：執行法院依法進行之拍賣或變賣程序嚴謹，填發之非統一發票之收據有其公信力，拍定或承受價額內含之營業稅額可依法定公式計算而確定，相關資料亦可以上開法院筆錄為證。……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。	針對聲請個案，依釋字第 177 號及第 185 號解釋意旨，賦予聲請人個案救濟。
最後一段敘述：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。	針對聲請個案以外同類型案件，要求相關機關達成通案處理標準。

關於以進項稅額扣抵銷項稅額時，其憑證之種類及應載事項，營業稅法第 33 條規定：「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第 3 條第 3 項第 1 款規定視為銷售貨物，或同條第 4 項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」至於執行法院出具之收據，因非統一發票，更非載有營業稅額之憑證，依文義解釋，不符上開營業稅法第 33 條之規定，尚難作為得以進項稅額扣抵銷項稅額之憑證。本件聲請人為系爭解釋原因案件之聲請人，依本院釋字第 177 號及第 185 號解釋意旨，自系爭解釋公布之日起，本得據有利之系爭解釋，提起再審之訴或依法行使其權利，毋庸贅言。¹³然因稅捐稽徵機關對此仍有誤會，是以本件解釋乃補充說明：「準

¹³ 系爭解釋合併審查 3 件聲請案，其中之一之鴻立鋼鐵股份有限公司，後據系爭解釋向高雄高等行政法院提起再審之訴，經該院 102 年度再字第 2 號判決，確認聲請人就執行法院拍賣取得債務人之不動產及動產已繳足拍定價金所餘進項稅額，得以執行法院核發之不動產權利移轉證書影本及繳款收據影本申報扣抵銷項稅額之權利存在。

此，系爭解釋之聲請人，自得持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，以為救濟。」¹⁴

至於聲請人以外同類型案件，為符合營業稅法第 33 條之要求，是以系爭解釋之解釋理由最後一段敘及「相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部就……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」，係要求財政部與司法院儘速協商，就聲請人以外之同類型案件，達成通案¹⁵情形之處理標準。嗣財政部 103 年 1 月 7 日台財稅字第 10204671351 號令列舉下列作為進項稅額之憑證：1. 動產拍定證明書或不動產權利移轉證書影本。2. 繳款收據影本。3. 承受案件未按拍定價額足額繳款者，其不足額部分得以強制執行金額分配表或執行清償所得分配表影本替代。

系爭解釋公布後，詎財政部竟將上開 2 段理由混為一談，誤以為系爭解釋對本件聲請人並無溯及效力，聲請人仍應持符合經財政部核課執行法院出具之收據可作為載有營業稅額之憑證，始得主張扣抵。然因稅捐稽徵機關以拍賣未收到營業稅款為由拒絕核課，致本件聲請人無從以執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。是以本件解釋最後乃謂：「相關機關應依本解釋意旨儘速協商」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，並不影響聲請人向稅捐稽徵機關申報營業稅時，得依系爭解釋意旨，逕以執行法院出具之收據，作為進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

陸、結論

自本院 101 年 12 月 21 日作成系爭解釋，迄今 106 年 12 月

¹⁴ 同一見解，請參照湯德宗大法官於系爭解釋提出之協同意見書。

¹⁵ 前揭高雄高等行政法院 102 年度再字第 2 號判決，亦了解系爭解釋意旨而謂：財政部嗣依照系爭解釋意旨及營業稅法第 33 條第 3 款規定之授權，基於法定職權為通案性之核定等語。

15 日作成補充解釋，整整 5 年，始得貫徹系爭解釋意旨，人民爭取其權益獲得保障的過程，實在太辛苦！是以本件解釋，表面上觀之，雖僅賦予原因案件個案之特別救濟，然本件解釋再次嚴正重申：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；聲請人得據有利之解釋，提起再審之訴或依其他法定程序請求救濟，**更得依法行使權利**，俾保障聲請釋憲者之權益，並肯定聲請人維護憲法之貢獻，仍有其憲法價值！

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）聲請人之一¹，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²，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）³，無法以執行法院核發

¹ 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）。

² 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。

³ 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

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⁴。聲請人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，本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

通案標準。

⁴ 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。

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球（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	529 元

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） 529 元（第五次）	429 元（第一次） 452 元（第四次）	+124 元（476+529-429-452）

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)⁵。

新稅制實施後，因營業稅法第 32 條第 2 項規定，僅明定買

5

統一發票 (三聯式)

買受人姓名		買受人地址		買受人統一編號	
統一編號：		中華民國 年 月 日		營業人簽章	
地 址：		郵政特准掛號		營業人蓋用統一發票專用章	
品 名		數 量		單 價	
金 額		金 額		金 額	
1. 銷 售 額		合 計		總 計	
2. 營 業 稅		應 稅 額		稅 額	
3. 總 計		合 計		總 計	
總計金額		總計金額		總計金額	

中華民國 74 年 1 月 1 日實施新營業稅制後，營業人開立統一發票，應分別填列「1. 銷售額」、「2. 營業稅」、「3. 總計」三欄，並分別填列「1. 銷售額」、「2. 營業稅」、「3. 總計」三欄，並分別填列「1. 銷售額」、「2. 營業稅」、「3. 總計」三欄。

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。

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

7

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。

含營業稅，亦即定價應等於『銷售額』加計『銷項稅額』，以杜取巧。」⁸

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」之總和⁹，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¹⁰，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

⁸ 立法院公報第 98 卷第 75 期院會記錄，頁 419 參照。

⁹ 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。

¹⁰ 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。

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」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）」¹¹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

¹¹ 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。

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。

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，經由強制執行情序，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牴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。

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 $\times$ 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。

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

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」。

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：

- (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

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。

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），

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。

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。

協同意見書

詹森林大法官 提出

本號解釋補充本院釋字第 706 號解釋，並宣告本件聲請人就釋字第 706 號解釋之原因案件，得自本解釋送達之日起 3 個月內，依釋字第 706 號解釋意旨，持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。

對本號解釋上開結論，本席敬表贊同。茲就其中關於聲請人「得自本解釋送達之日起 3 個月內」一語，從人民聲請釋憲之目的及憲法第 16 條保障人民訴訟權之意旨，提出協同意見書。

一、人民聲請解釋憲法或聲請統一解釋，其終局目的仍在「贏回官司」

依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 7 條第 1 項第 2 款規定，人民聲請解釋憲法或聲請統一解釋，須窮盡審級救濟途徑，並認確定終局裁判所適用之法律或命令侵害其基本權利。換言之，人民係因其權利受不法侵害而輸了官司，遂聲請解釋憲法或聲請統一解釋，企求透過違憲審查制度，宣告該官司中侵害人民權利之法律或命令違憲或統一解釋不同審判系統間所產生之見解歧異，並據此循特殊救濟程序，翻轉官司，贏回勝訴。

違憲審查之角色固非第四審，然而大法官究應如何在抽象規範審查與人民之個案救濟保障之間取得平衡，仍是重要

之課題。人民聲請解釋憲法或聲請統一解釋之前述目的，在本院釋字第 177 號解釋，獲得大法官肯定之回應。該號解釋於解釋文第 2 段稱：「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」，又於解釋理由書最後一段指出：「次查人民聲請解釋，經解釋之結果，於聲請人有利益者，為符合司法院大法官會議法第 4 條第 1 項第 2 款¹，許可人民聲請解釋之規定，該解釋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。」

二、「贏回官司」，必須依據有利之解釋提起再審之訴或聲請再審或非常上訴

釋字第 177 號解釋理由書所稱之「聲請人得依法定程序請求救濟」，係指「確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令所表示之見解，經本院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由」而言（釋字第 185 號解釋文、釋字第 188 號解釋文參照）。

因此，人民雖於聲請釋憲程序獲得有利於己之大法官解釋，但倘欲達成「贏回官司」之終局目的，仍須循特殊救濟程序為之。原先之敗訴官司，如為民事訴訟或行政訴訟事件，或公務員懲戒案件，尚須提起再審之訴；若為刑事訴訟案件，則尚須聲請再審或非常上訴。

三、「提起再審之訴」，在民事訴訟及行政訴訟，應受 5 年期間之限制

人民於聲請釋憲程序獲得有利於己之大法官解釋後，該解釋之原因案件如為刑事訴訟案件或公務員懲戒案件，並無提起再審之訴、聲請再審或非常上訴期間之限制²；但原因案

¹ 本院釋字第 177 號解釋係於民國 71 年 11 月 5 日作成，當時之「司法院大法官會議法」第 4 條第 1 項第 2 款，相當於現行「司法院大法官審理案件法」第 5 條第 1 項第 2 款。

² 刑事訴訟案件部分，參見刑事訴訟法第 420 條至第 448 條；公務員懲戒案件部

件若為民事訴訟或行政訴訟事件，則應於判決或裁定確定後5年內提起再審之訴或聲請再審（民事訴訟法第500條第2項但書及第3項、第507條；行政訴訟法第276條第4項、第283條）³。逾越5年期間，始提起再審之訴者或聲請再審者，法院應駁回之（民事訴訟法第502條第1項但書、行政訴訟法第278條第1項）。

提起再審之訴或聲請再審，應於裁判確定時起5年內為之，是否亦適用於人民依據大法官解釋而提起再審之訴或聲請再審之情形？對此問題，最高法院曾於74年6月18日函請本院補充解釋，其來函內容為：「本院確定之終局裁判，適用法令所表示之見解，苟經大法官會議解釋，為違背法令之本旨時，依大法官會議釋字第188號解釋，當事人得據該解釋為再審之理由，惟其提起再審之訴或聲請再審之30日不變期間，究應自裁判確定時起算，抑應自據以提起再審之訴或聲請再審之解釋公布日起算，該釋字第188號解釋未有明示，擬請鈞院大法官會議賜予補充解釋，以資遵循。」

案經本院作成釋字第209號解釋：「確定終局裁判適用法律或命令所持見解，經本院解釋認為違背法令之本旨時，當事人如據以為民事訴訟再審之理由者，其提起再審之訴或聲請再審之法定不變期間，參照民事訴訟法第500條第2項但書規定，應自該解釋公布當日起算，惟民事裁判確定已逾5年者，依同條第3項規定，仍不得以其適用法規顯有錯誤而提起再審之訴或聲請再審，本院釋字第188號解釋應予補充。」該解釋並以「俾兼顧法律秩序之安定性」，為其理由（參見解釋理由書第2段）。

四、5年期間之限制不合理且恐侵害人民之訴訟權

依據本院釋字第209號解釋，曾受不利確定終局民事裁

分，參見公務員懲戒法第64條第1項第9款、第65條第2項。

³ 原因案件為刑事補償事件，而聲請重審者，亦同（刑事補償法第22條但書）。

判或行政裁判之人民，縱於聲請釋憲程序獲得有利於己之大法官解釋，惟如該解釋作成時，距離原裁判確定已超過5年者，依舊無從依據該解釋，而提起再審之訴或聲請再審以「贏回官司」。

前述5年再審期間固然為立法者基於維護法安定性所作之決定，然而前述「民事裁判確定已逾5年者，依同條第3項規定，仍不得以其適用法規顯有錯誤而提起再審之訴或聲請再審」是否妥適，值得探討。以行政訴訟法而言，行政訴訟法第273條第2項規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」同法第276條第4項卻未將聲請解釋憲法之前述情形排除5年之期間限制，不僅造成「人民聲請釋憲，縱使成功，對其自身之案件亦無實益」之不合理狀態，使人民無法藉由聲請解釋憲法或統一解釋以達成「贏回官司」之終局目的，並可能產生「法律或命令違憲而侵害人民權利，卻不許其救濟」之情形。準此，目前民事訴訟法第500條第2項但書及第3項，暨行政訴訟法第276條第4項規定，未就經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者另為救濟期間考量，是否符合憲法第16條保障人民訴訟權之意旨，實有可疑。人民於受不利之確定終局裁判後不久，即已依法聲請解釋憲法或統一解釋，卻在等待本院作成解釋過程中，經過該5年期間者，尤然。

在本院釋字第725號解釋，又發生該案釋憲聲請人雖聲請釋憲成功，但如據該解釋提起再審之訴，已逾行政訴訟法第276條第4項本文所定5年不變期間之窘境。就此，陳春生大法官對該號解釋提出之部分協同部分不同意見書第9頁稱：「本號解釋對於聲請人之原因案件，未考慮其於本號解釋公布後可能已逾再審期間，而給予當事人如三十天之提起再審機會；復未就各聲請案，斟酌是否應予諭知，則有違憲

法保障人民基本權利之本旨。」陳新民大法官提出之部分協同部分不同意見書第12頁更直言：「本號解釋完全未糾正原因案件因釋憲過程所可能造成之而逾越再審期間，使當事人無法提起救濟的弊病。以人民喪失權利救濟之機會為代價，保障法律安定性與僵化再審的除斥期間之性質，殊為不妥！」

五、本號解釋之情境及解決之道

本號解釋之聲請人曾就原因案件聲請解釋憲法，經本院作成釋字第706號解釋。聲請人據該706號解釋兩度提起再審之訴，經最高行政法院分別以102年度判字第212號及第736號判決駁回。聲請人不服，又提起再審之訴，經最高行政法院103年度裁字第235號裁定，以再審之訴提起時，距該原因案件之原始確定判決（最高行政法院97年度判字第63號）已超過5年為由，而駁回之。該103年度裁字第235號裁定理由並稱：「按再審之訴自判決確定時起，如已逾5年者，不得提起。……；對於再審確定判決不服，復提起再審之訴者，前項所定期間，自原判決確定時起算。……，行政訴訟法第276條第4項……定有明文。而上開『提起再審期間最長以5年為限』之規定，並未將依行政訴訟法第273條第2項之聲請釋憲案件排除在外。」「本件再審原告因營業稅事件，經本院97年度判字第736號判決（下稱原判決）確定後，曾先後多次提起再審之訴，均經本院分別判決駁回在案。……經查原判決係於民國97年3月13日確定，……再審原告於102年12月31日始提起本件再審之訴，距原判決確定時，已逾5年。……則其本件再審之訴依首開規定及說明，顯不合法，應予駁回。」

本號解釋有鑑於最高行政法院前開見解，遂於解釋文特

別諭知本件聲請人就釋字第 706 號解釋之原因案件，得自本解釋送達之日起 3 個月內，依釋字第 706 號解釋意旨，持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。

此項作法，對本件聲請人，可發揮個案救濟功能，固不待言⁴。如何通案解決人民聲請釋憲成功，卻無助贏回官司之困境，毋寧更為釋憲制度應徹底檢討之課題。本院於修正司法院大法官審理案件法時，已於修正草案中規定，據以聲請解釋之案件，其受不利確定終局裁判之聲請人，得以該解釋為由，依法定程序請求救濟，不受作成解釋所耗期間之影響。至於其具體之方案，究採聲請人得於解釋公布（或送達）後一定期間提起救濟，或原法定期間停止進行，則留待立法者形成。惟在修法之前，依「人民於其聲請案件繫屬國家機關期間，不須承擔因法定期間經過而失權之不利益」（參照民法第 129 條第 1 項第 3 款、第 137 條第 2 項）之法理，本院嗣後作成解釋時，如遇相關案例，即應參考本號解釋前述作法，繼續為個案救濟之諭示，以強化違憲審查保障人民權利之意旨。

部分不同意見書

蔡明誠大法官	提出
吳陳銀大法官	加入
張瓊文大法官	加入

本號解釋認「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

⁴ 本院釋字第 747 號解釋諭示：「本件聲請人就聲請釋憲原因案件之土地，得自本解釋送達之日起三個月內，依本解釋意旨請求需用土地人向主管機關申請徵收地上權。」、釋字第 752 號解釋諭示：「聲請人二就本解釋之原因案件，得於本解釋送達之日起 10 日內，依本解釋意旨及刑事訴訟法上訴之相關規定，就第二審撤銷原審無罪判決並自為有罪判決之部分，上訴於第三審法院。」皆具有相同之個案救濟功能。

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。本院釋字第 706 號解釋應予補充。」惟釋字第 706 號之意旨及目的何在，是否須要補充解釋，不無疑義，爰提出部分不同意見如下：

一、本院釋字第 706 號解釋之意旨何在？

1. 以租稅法律主義為審查原則

本院釋字第 706 號解釋公布於中華民國（下同）101 年 12 月 21 日，其爭點在於買受法院拍賣物限以非賣方之稽徵機關所填發營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）為進項憑證，是否違憲？該號解釋認為財政部 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 日台財稅第 851921699 號函有關上開爭點之部分，明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買方營業人須以非賣方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，均違反憲法第 19 條租稅法律主義¹，應不予援用。

2. 法院拍賣在實體法之法律性質採私法說

釋字第 706 號解釋理由書第 3 段謂「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，經由強制執程序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為。」該號解釋與我國部分學說及德國立法例採公

¹ 按學理上，支配租稅法全體之二項基本原則，係租稅法律主義與租稅公平主義（或稱租稅平等主義）。近代國家將兩者分開，前者係有關課稅權之行使方法之原則，係有關法形式之原則或原理。後者主要係有關租稅負擔（即國民之間租稅力）公平分配之原則（或稱公平負擔之原則）（日本憲法第 14 條有關「法下之平等」），係有關內容之實質的原則或原理。（參照水野忠桓，租稅法，東京：有斐閣，2011 年 4 月 30 日 5 版 1 刷，頁 6-18。）有認基於日本憲法有關地方自治之保障規定，將自主財政主義，亦作為現行租稅法之基本原則之一。（參照金子宏，租稅法，東京：弘文堂，2012 年 7 月 15 日 17 版 2 刷，頁 70-95。）

法說²之見解，有所不同。其與我國法院向來之實務見解相呼應，亦即從法院拍賣之實體法上關係進行觀察，認其性質及效果與民法上買賣類似，故在實體上採私法說之見解。³如將法院拍賣解為類似民法上買賣之私法行為。本原因案件係執行法院拍賣不動產，通常以核定價格為最低價額，以供拍賣。（強制執行法第80條參照）⁴在法院強制執行處之實務運作上，是否必要先預設是否由營業人拍定，而核定不同拍定對象之最低價額，值得推敲。

3. 擴張營業人進項稅額之憑證範圍及其是否須經核定

² 由法院執行官所進行之變價，係屬於公法之執行程序。拍賣過程，即如投標、拍定及其後續之所有權取得，係屬公法之性質。又雖有認為法律上在拍定時，係有關出價最高投標而生單方公權力行為（durch das Meistgebot ausgelösten einseitigen Hoheitsakt）。另有不同見解，認此發生投標與拍定間之類似買賣之公法契約（ein kaufähnlicher öffentlich-rechtlicher Vertrag）。但一致見解認為，從有關投標與拍定間之法律效力而言，上述見解之爭議，在實務上不具有意義。（參照 Kindl/Meller-Hannich/Wolf, Gesamtes Recht der Zwangsvollstreckung, 3.Aufl., 2015, ZPO § 817 Rn. 2, 5-6, beck-online.）

³ 學理上有認法院拍賣採公法行為說為當，而拍賣之出賣人為執行法院，拍定人能原始取得拍賣物所有權。此說與德國學說上採公法行為說相呼應，認應買人之要約與執行機關之拍定行為成立類似買賣之公法契約，其構成以後移轉所有權之法律原因。採此說者，如陳榮宗，強制執行法，台北：三民，2002年修訂二版二刷，頁344-346；葉百修，司法院釋字第706號解釋協同意見書。另有認就拍賣處分（非拍賣程序）而言，仍為私法上買賣行為。故其效力，仍應適用民法上買賣之規定。執行機關係債務人之法定代理人，出賣人仍為債務人。（參照陳計男，台北：元照，2012年2月初版1刷，強制執行法釋論，頁310-311。）又有明確表示在理論上，以折衷說較當，認拍賣為公法上之處分，同時亦具有民法買賣之性質與效果。例如張登科，強制執行法，台北：作者發行，民國99年2月修訂版，頁271-273, 320。此外，我國實務上將執行程序及實體法上所生之效果分別處理，與折衷說之見解一致（此說係參考石志泉先生之見解）。但學者有認實務上採私法說。（參照楊與齡，強制執行法論，台北：五南，民國96年9月修正13版，頁390-391。）此外，有認為1996年修正強制執行法時，立法者之意思已於立法理由中說明清楚，採公法說者就此點未加以說明，說理即有所不足，且不宜隨便取其中之一判決或裁定，即認為實務採取何說。（參照許士宦，強制執行法，台北：新學林，2014年8月1版1刷，頁158-165。）

⁴ 強制執行法第80條規定，拍賣不動產，執行法院應命鑑定人就該不動產估定價格，經核定後，為拍賣最低價額。

釋字第 706 號解釋之原因案件，係屬法院就不動產拍賣之拍定人（買方營業人）取得不動產價金是否內含購買貨物或服務之營業稅（進項稅額），得否申報扣抵當期之銷項稅額（銷售貨物或服務之營業稅）之問題。⁵ 該號解釋先特別指出依營業稅相關規定，買方營業人於交付價金予賣方營業人時，因已支付買受特定貨物而依法受轉嫁之營業稅，自得據憑證行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減。並謂營業稅法第 33 條第 3 款規定⁶：「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」⁷ 乃為因應需要，授權財政部對於賣方營業人依法開立之同條前二款統一發票以外之憑證為核定。之後，另認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，相當於賣方營業人開立之憑證。釋字第 706 號解釋於此段理由書之說明，與前段有所不同，並未明示財政部應予核定之論述。又於最後一段之解釋理由書中，諭知「相關機關應依本解釋意旨儘速協

⁵ 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，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。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，供買受人據為扣減進項稅額之扣抵憑證。（黃茂榮，司法院釋字第 706 號解釋協同意見書及其註 2 至註 4。）

⁶ 加值型及非加值型營業稅法第 33 條（以進項稅額扣抵銷項稅額時其憑證之種類及應載事項）

營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：

一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。

二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。

三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。

⁷ 銷項、進項與銷售貨物或勞務之憑證等，營業稅法均有相關明文規定。而私人開立之憑證，於統一發票以外，因其營業性質之特殊性或小額營業，雖得免用統一發票，而得以其製發之普通收據為憑證，然其真實性未免有疑，故須另經財政部予以核定。（葉百修，司法院釋字第 706 號解釋協同意見書及其註 8。）

商」。隨後在同段解釋理由之後半段，卻又諭知「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。」則在實際引用該號解釋時，在提示相當於進項稅額憑證之文書或收據之後，是否尚須經主管機關之核定，值得再斟酌。

再者，所謂依該號解釋意旨協商之議題為何，因釋字第 706 號解釋並非以實質之租稅公平主義出發立論⁸，而係以形式之租稅法律主義⁹為釋憲審查原則。其目的在於增加營業人得以進項稅額扣抵銷項稅額之憑證種類，包括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。然而，是否有此可能性，亦即執行法院所出具文書，即可作為進項稅額之憑證而行使進項稅額扣抵權，還是仍須由財政部依法核定。質言之，前述釋字第 706 號解釋之意旨，不論有無涉及核定之爭議，其主要爭點在於買受法院拍賣物，不限以非賣方之稽徵機關所填發營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）為進項憑證，容許有其他種類之憑證，作為營業稅扣減之憑證。故有關前述注意事項及函釋不符租稅法律主義，始屬該號解釋可能文義之解釋意旨之所在。

4. 釋字第 706 號解釋是否賦予聲請人進項稅額憑證扣抵銷項

⁸ 租稅法律主義之內容，包括課稅要件法定主義、課稅要件明確主義、合法性原則及手續的保障原則。釋字第 706 號解釋之審查原則係基於憲法第 19 條租稅法律主義，而未採租稅公平主義。

⁹ 憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違。（參照本院釋字第 607 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、第 674 號及第 685 號等解釋）

稅額之請求權

依加值型及非加值型營業稅法相關規定，銷售貨物或服務，如符合該法開立之憑證，或經財政部核定載有營業稅額之憑證，得據該憑證行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減。諸如銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額（銷項稅額），大於買受貨物時所支付之進項稅額者，則屬於應納稅額。反之，如銷項稅額小於進項稅額，其屬於溢付稅額，則得請求退款。

我國釋憲制度現仍採抽象規範審查為主，並未採裁判違憲審查（或稱德國式裁判憲法訴願），本院解釋若特別諭知聲請釋憲個案之回溯效力，通常被認為係對聲請人之獎勵性質。本院釋字第 706 號解釋，並未特別諭知相關原因案件之解釋效力如何，亦即該號解釋並未表示是否賦予聲請人請求權或其他解釋效力，有認為並非該號解釋所涵蓋，因大法官解釋效力係向後生效，而個案救濟係向前生效，故若未特別諭知，視為當然，不待明示。且依本院釋字第 725 號解釋之意旨，如本院解釋諭知原因案件具體之救濟方法者，依其諭知；如未諭知，則俟新法令公布、發布生效後依新法令裁判。就本院釋字第 177 號及第 185 號解釋予以補充。（本院釋字第 725 號解釋參照）綜上，其未明示賦予買方營業人以執行法院出具文書¹⁰作為進項稅

¹⁰ 司法院 100 年 12 月 5 日院台廳民二字第 1000030630 號函修正辦理強制執行事件應行注意事項第 16 點規定，其中（四）規定如下：

（四）土地增值稅、拍賣土地之地價稅、拍賣房屋之房屋稅、拍賣或變賣貨物之營業稅，應依稅捐稽徵法第六條第三項扣繳，不適用本法關於參與分配之規定。

100 年 12 月 5 日修正前之規定如下：

十六 關於第三十一條、第三十八條部分：

（四）土地增值稅、拍賣土地之地價稅、拍賣房屋之房屋稅，應依稅捐稽徵法第六條第三項扣繳，不適用本法關於參與分配之規定。

由上開注意事項規定可見，於 100 年 12 月 5 日修正前，應依稅捐稽徵法第 6 條第 3 項扣繳，不適用強制執行法關於參與分配之規定者，並不包括「拍賣或變

額憑證而扣抵銷項稅額之請求權。¹¹ 若認前述憑證得由主管機關為個案或通案之核定，以本號解釋之原因案件事實而言，本件原因案件事實發生於 87 年間，本案有關確定終局判決「最高行政法院 97 年度判字第 603 號判決」中，顯示「依被上訴人所屬松山分局 94 年 8 月 1 日財北國稅松山營業字第 0940017835 號函，已確認上訴人於本案有扣抵銷項稅額之權利，並准予扣抵已徵起之 12,716,172 元」，亦即主管機關業已核定，僅因核定所依據案件事實之基礎

賣貨物之營業稅」。

- ¹¹ 財政部 101 年 3 月 29 日台財稅字第 10104532910 號令修正發布之「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」之第 4 點至第 7 點規定如下 (103 年 1 月 7 日財政部台財稅字第 10204671352 號令再度修正發布，此部分相同)：

- 四、拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，應依下列公式計算營業稅額：
應納營業稅額＝拍定或承受價額 ÷ (1 + 徵收率 5%) × 徵收率 5%
- 五、經執行法院或行政執行機關執行拍賣、變賣或交債權人承受之貨物，執行法院或行政執行機關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。
- 六、主管稽徵機關應於接到執行法院或行政執行機關通知之日起七日內，查明該貨物應否課徵營業稅，其屬應課徵營業稅者，應將應納稅額函復執行法院或行政執行機關並予建檔。
- 七、執行法院或行政執行機關接到主管稽徵機關復函後，應於拍定或承受價額內，優先於一般債權及抵押權，代為扣繳營業稅。

101 年 3 月 29 日修正發布前之上開作業要點則無以上第 7 點規定內容，僅於第 6 點中規定「主管稽徵機關應以公文書面向法院聲明參與分配，並向法院陳明係以法院拍定或成交價額依第四點之計算公式計算之應納營業稅額，為參與分配之金額。」

100 年 11 月 23 日修正公布之稅捐稽徵法第 6 條（稅捐之優先權）：

稅捐之徵收，優先於普通債權。

土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、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。

經法院、行政執行處執行拍賣或交債權人承受之土地、房屋及貨物，執行法院或行政執行處應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管稅捐稽徵機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅及營業稅，並由執行法院或行政執行處代為扣繳。

可見，101 年 3 月 29 日修正發布之上開作業要點第 7 點規定，係配合稅捐稽徵法第 6 條之修正才增加之修正。

認定上差異。最高行政法院 102 年度判字第 212 號判決則以「再審原告（按：指本件聲請人）¹² 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」為理由，駁回其訴。換言之，在此情形，宜認為其係確定終局裁判適用法令之問題，即其屬於適用本院釋字第 706 號解釋之認事用法當否之爭議。

二、本號解釋是否為釋字第 706 號之補充解釋

本院解釋，通常被認為有憲法位階之效力。如就先前解釋再作補充解釋¹³，或稱「就某號解釋應予補充」¹⁴，不乏其例。對於本院解釋之補充，如在可能解釋文義範圍內，因解釋意旨不明或不完整時，在傳統法律解釋上，有稱為補充解釋¹⁵，或稱補充釋明¹⁶。有時補充解釋，係就特定概念予以限縮解釋或目的性限縮。¹⁷ 惟從現代法之適用及解釋方

¹² 再審原告主張依司法院釋字第 706 號解釋文，財政部對於是否核定執行法院所開立之收據作為進項稅額憑證，其裁量權已減縮至零。

¹³ 例如本院釋字第 28 號、第 107 號、第 147 號及第 174 號等解釋，以補充解釋稱之。

¹⁴ 例如本院釋字第 165 號解釋，地方議會議員在會議時就有關會議事項所為之言論，應受保障，對外不負責任。但就無關會議事項所為顯然違法之言論，仍難免責。本院釋字第 122 號解釋應予補充。另如本院釋字第 254 號、第 299 號、第 503 號、第 572 號、第 590 號、第 610 號、第 686 號、第 725 號、第 741 號及第 742 號等解釋，其以「應予補充」稱之。

比較補充解釋與解釋應以補充，兩者在解釋理由書中通常相互運用。在解釋文中，目前則以就 000 號解釋「應予補充」，較常使用。

¹⁵ 例如本院釋字第 28 號解釋，本院院字第 2747 號及院解字第 3004 號解釋，僅就養父母方面之親屬關係立論，初未涉及其與本生父母方面之法律關係，應予補充解釋。本院釋字第 107 號解釋，本院院字第 1833 號解釋，係對未登記不動產所有人之回復請求權而發。至已登記不動產所有人回復請求權，無民法第 125 條消滅時效規定之適用，應予補充解釋。

¹⁶ 例如本院釋字第 156 號解釋，本院釋字第 148 號解釋應予補充釋明。

¹⁷ 例如本院釋字第 147 號解釋，本院院字第 770 號解釋（二）所謂妻請求別居，即係指妻得主張不履行同居義務而言，非謂如外國別居立法例之得提起別居之訴，應予補充解釋。

法而言，如超過法解釋之可能文義範圍，則被認為法之補充，可能成為法之續造（Rechtsfortbildung），其係屬於法漏洞之填補，而非屬於法之解釋。因此，本院解釋於沿用先前解釋時，如不顧及先前解釋之原旨或當時解釋之時間限制（Zeitsbestimmung），超越先前解釋之意旨範圍，寬認其解釋意旨，隨意補充或擴張先前解釋之原旨，此實已非補充解釋，而屬於解釋補充。¹⁸ 換言之，此時已非屬於先前解釋之補充解釋，而是就先前解釋之未討論爭點或已討論爭點而未採納見解之重新解釋。再者，如前所述，其係屬於主管機關或法院適用本院釋字第 706 號解釋之認事用法當否問題，並非該號解釋有何文義不明或漏洞存在。是本號解釋宜認為其非釋字第 706 號之補充解釋。

綜上，釋字第 706 號解釋並未出現基於租稅公平主義之實體法論述及未論及個案救濟之法律解釋效力，本號解釋難免過度擴張釋字第 706 號解釋意旨。如欲再為解釋，因其業已逾越先前解釋之多數意見部分，宜認其係屬重新解釋，似已非先前解釋之補充解釋。

三、本號解釋是否賦予時效重新起算

為獎勵聲請人聲請釋憲，予以釋憲個案回溯效力並准予時效重新起算，固有所本。惟本件原因案件既早已發生於 87 年間，而釋字第 706 號解釋係公布於 101 年，本號解釋則公布於 106 年，距離原因事件發生時間已相差 10 餘年，如何重行起算，且如何確定所謂扣抵當期銷項稅額之當期¹⁹，雖委由主

¹⁸ 本席在本院釋字第 741 號意見書中，認補充解釋與解釋補充兩者，宜予區分。

¹⁹ 加值型及非加值型營業稅法第 35 條第 1 項（營業稅之申報方法）

營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。

管機關個案核定或處理，但本號解釋如不預先設想所謂當期意義之如何解釋，透過不甚精準之通案性解釋方式適用於個案申報營業稅之扣減，如此恐徒增個案核定之困難，並有違反租稅公平之疑慮。又本號解釋有關「得自本解釋送達之日起3個月內，……據以申報扣抵銷項稅額。」是否時效重新起算，更是釋字第706號解釋當時所未論知，並未明示於解釋文或理由書中，本號解釋之核心爭點在於給予聲請人個案救濟時主張營業稅扣減之請求權，其有無時效重新起算之機會²⁰，此一核心爭點，既未為釋字第706號解釋所涵蓋，此更顯見本號解釋並不宜作為釋字第706號解釋之補充解釋，充其量僅是重新解釋。縱使重新解釋，基於租稅公平及法安定性要求，是否再就本原因案件之時效重新起算，亦值得商榷。

不同意見書

蔡烱燉大法官

黃虹霞大法官 共同提出

本件係對本院釋字第706號解釋之補充解釋，而且係經由本件解釋給予聲請人即本院釋字第706號解釋之聲請人救濟。惟一則本件聲請人固係本院釋字第706號解釋之聲請人，但本件聲請不符補充解釋

²⁰ 加值型及非加值型營業稅法施行細則

第29條(103年5月2日修正)

本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以十年為限。

第29條(100年6月22日修正)

本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。但進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限。

第29條(77年6月25日修正)

本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。

須注意者，如前開條文所示，自聲請人於87年4月9日拍定時起，該條文已數次修正，法院應如何適用，即成問題。

要件，其補充解釋之聲請應不受理，因為本院釋字第 706 號解釋只是宣告財政部兩個令函違背租稅法律主義，即程序違法（不得以命令規定而以命令規定），並未及於實體（包括聲請人之何種憲法所保障之實體基本權利受到如何之侵害等等）；¹ 二則本院解釋給予聲請人之救濟有二種：即一般救濟（本院釋字第 177 號、第 185 號、第 725 號及第 741 號解釋參照，即不待於解釋文中特予提及，該號解釋之聲請人即得憑該號解釋依法請求再審等救濟）與特別救濟（如本院釋字第 747 號解釋，在解釋文中特別指明給予聲請人如解釋文所述之救濟），兩者不同。而由本件解釋理由書第 5 段所引本院解釋觀之，本件解釋對聲請人之救濟應係一般救濟，而非特別救濟。惟一般救濟，無待補充解釋；但對照本件解釋文用語則顯然非為一般救濟，已然應屬特別救濟範圍，本件解釋文與理由書已自相矛盾。更何況本院釋字第 706 號解釋作成當時，係以違反租稅法律主義為審查原則，不及於實體基本權利，也未以營業稅法第 33 條（係關於營業稅進項稅額憑證之規定）作為審查客體，怎得逕由財政部一、二個關於法院拍賣之命令（釋字第 706 號解釋之審查客體）違反租稅法律主義，即推論法院拍賣繳款收據屬營業稅法第 33 條規定之進項稅額憑證？此外，參與作成本院釋字第 706 號解釋之大法官們，係經討論而不作成給予聲請人特別救濟之決定，² 則何得再以補充解釋為由，以本件補充解釋給予本件聲請人特別救濟，這是補充解釋嗎？已然是變更解釋！可以假補充解釋之名，不論究實體爭點，即行變更解釋之實嗎？

另關於法院拍賣部分之營業稅相關事項，自本院釋字第 367 號解釋起，似有若干值得再省思之事項（比如：本件實體關鍵：在 87 年系爭拍賣當時，在營業人銷售貨物或勞務予營業人之情形，營業稅是外加還是內含？），需要再釐清，但本件解釋全置之不理，不管法院拍

¹ 本院釋字第 706 號解釋審查會資料及蘇永欽大法官提出、羅昌發大法官提出之協同意見書參照。

² 本院釋字第 706 號解釋審查會資料及湯德宗大法官提出之協同意見書參照。

賣實務，至少在系爭拍賣當時，其拍賣底價仍未含營業稅之事實，暨系爭營業稅仍未全額徵起（依拍賣當時之強制執行款分配表：營業稅完全未受分配，但本件聲請人以第二順位抵押權人之地位受分配），故其不足額需由全民負擔等等事實。基於以上考量，本席等無法贊成本件解釋，爰提出本不同意見書，本席等不同意之理由除程序部分已如前述外，就本件解釋所置之不理之實體部分，另詳述如下，就教大方並存查，尤其希望有助於法院拍賣部分之營業稅法制：

一、74 年修正營業稅法之前

- （一）營業稅法於 20 年制定公布，幾經修正，但均係就所有銷售階段行為之營業額向銷售營業人課徵營業稅，即為「所有階段之毛額型銷售稅」，在零售市場之售價表相為依標價「不外加營業稅」，各階段銷售營業人則於銷售後自行依銷售價額（營業額）向稅捐稽徵機關申報繳納營業稅，且沒有所謂進項稅額與銷項稅額扣抵問題。
- （二）在此一階段，營業稅之徵收與法院拍賣完全無關，且儘管銷售營業人應自付營業稅，但從未有稅捐稽徵機關以該拍賣物應繳納營業稅為由，主張對拍賣價款行使參與分配權。為何如此？已可見法院拍賣具特殊性。

二、74 年全面修正營業稅法

74 年間全面修正營業稅法（自 75 年 4 月 1 日起施行）轉型改採取「加值型營業稅」制度，而為現行「消費稅」（消費型加值稅）性質之新營業稅法，法律名稱仍為「營業稅法」。現行「加值型及非加值型營業稅法」名稱則是 90 年修正時始變更。在 74 年修正之後，則：

- （一）營業稅為一般消費稅，納稅義務人雖是銷售營業人（營業稅法第 2 條），但經濟上之負擔者為最終消費者，營業人之角色僅限於為國庫代徵稅捐，而不是要加銷售營業人經濟上負擔（請見營業稅法第 14 條第 2 項規定：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之

營業稅額」；另請見本院釋字第 688 號解釋理由書末段第 1 至 3 行，稱：「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔」）。

（二）法院拍賣建物是否應有營業稅法之適用？

1、建物は消費品嗎？

營業稅已轉型為消費稅，則營業稅當然應該是針對消費品課徵；如果不是消費品，應無對之課徵營業稅（消費稅）之理。營業稅法係針對貨物及勞務之銷售行為，課徵營業稅，但營業稅法本身沒有規定「建物」為貨物，也沒有何謂貨物之定義。而如參考貨物稅條例，則由其用語：產製、出廠、進口等（請見其第 1 條、第 2 條規定；營業稅法第 3 條第 3 項第 1 款亦使用產製、進口字樣），暨其列舉之徵收客體（請見其第 2 章規定），貨物應係指動產，而建物非動產。

2、執行法院是營業稅法所稱之營業人嗎？

應該沒有人會認為執行法院是營業稅法所稱之營業人。法院拍賣行為也應非營業行為。³營業稅法本身沒有提及執行法院之拍賣應適用營業稅法，也沒有特別規定在法院拍賣之情形，誰是營業人。法院拍賣執行債務人之建物，是一種強制措施，不是

³ 法院之拍賣行為屬營業行為，在 100 年 11 月 23 日修正稅捐稽徵法第 6 條第 2 項、第 3 項，以及 100 年 1 月 26 日修正加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 2 項後，已明確受到立法者承認；至於立法者此種認定是否妥適，則為另一個問題。事實上，法院之拍賣行為，「本質上」是否屬於營業行為，學者間有不同見解。相關見解的綜合整理與討論可見，李惠宗，房屋被法院拍賣也是一種營業行為？—台北高等行政法院 98 年度訴字第 1207 號判決評釋，月旦法學雜誌第 182 期（2010 年 7 月），頁 264 以下。

當事人（執行債務人）自己將建物之所有權移轉與他人，而是由法院發給拍定人權利移轉證書（即不是營業稅法第3條第1項規定之「銷售貨物」行為），也不是執行債務人委託執行法院代銷貨物（即也不是營業稅法第3條第3項尤其第4款規定之「視為銷售貨物」行為）。

- 3、法院拍賣在概念上不是零售，也未定價，故與營業稅為消費稅暨定價外加或內含，兩不相合；法院拍賣時之執行債務人包括非營業人與營業人，法院只定底價等等，故不適內含營業稅。

又因為至少在系爭拍賣當時，執行法院依專業鑑價所定者係拍賣「底價」，既非與營業稅法相關之「零售價」或「定價」，故與營業稅為消費稅性質及其課徵最終為消費者之意旨不同；且系爭拍賣當時，並未另加計營業稅（底價是以鑑價為基礎訂定，而鑑價未提及營業稅），因此，如果在拍定價（拍定價不等於拍賣底價，當然更非「零售價」或「定價」）中扣除營業稅，則等於是加銷售營業人（如以為營業人之執行債務人為營業稅法上之銷售營業人）經濟上負擔，不但有違營業稅法立法本旨，對執行債務人不公道（不論先分配或後分配營業稅），而且侵害執行債權人之權利（如果先扣除營業稅，則在分配不足之情形，執行債權人可能因而獲償額減少致其權利受侵害）。另就87年間之系爭拍賣言：如認聲請人得依本院釋字第706號解釋意旨以法院收據作為進項稅額憑證全額扣抵，並已生本件解釋聲請人因受超額分配（其所受分配金額中含所謂之內含營業稅）而不當得利之結果。⁴

⁴ 本院釋字第706號解釋黃茂榮大法官提出之協同意見書。

- 4、稅基應公平，營業稅法也應無經由進項稅額扣抵銷項稅額之機制，使為買受人之營業人獲利之意思（如果買受人支付之價款未含營業稅，則因進項稅額為「0元」，故應沒有進項稅額可供扣抵銷項稅額）。

如前所述，系爭拍賣當時，法院之拍賣底價並未內含營業稅，即拍定人未負擔營業稅，故應無進項稅額可供扣抵，但此種情形如許拍定人以法院拍賣之繳款收據，作為扣抵銷項稅額之進項稅額憑證，自己使拍定人獲利，與營業稅法規定之意旨不符。

另拍定人可能為營業人，也可能為非營業人，但進項稅額扣抵利益僅營業人有之，如許為營業人之拍定人扣抵，則其買進成本較非營業人之拍定人減少百分之5，與稅基應公平之旨不合。尤有進者，為營業人之拍定人再出售拍定建物時，如仍可向後手收取建物賣價百分之5之營業稅，則此一銷項稅額復可扣抵其另購買之其他建物等，其另購新建物之進貨成本相較於非營業人，再減少建物價格之百分之5；如此循環，益加深稅基不公平，並間接鼓勵人民組設公司，以買賣房屋為業，投資建物、炒作房產，嚴重妨礙「住者有其屋」目標之達成，不符社會正義。

- 5、本院釋字第367號解釋已認定營業稅外加，故於法院拍賣，使拍定人於拍定價之外另負擔營業稅，並未額外增加拍定人之額外負擔云云，此部分之認定，洵屬正確。惟在運用租稅法律主義原則，未考慮法院拍賣之特殊性，而未從法院拍賣是否有營業稅法適用下手，則為美中不足。

蓋執行法院非銷售營業人，法院拍賣也非營業行為，法院不必開立統一發票；執行法院也不是零

售業，法院拍賣也不是將消費品一件一件地出售給消費者；法院所定者係拍賣「底價」，不是「零售價或定價」、也不等於銷售價，在營業稅優先受分配規定立法前（此一立法在87年之後之100年修正稅捐稽徵法時始增訂，即系爭拍賣當時尚無關於法院拍賣中營業稅分配及優先分配之規定），執行法院為什麼當然應該如零售銷售業者向消費者收取營業稅般，向拍定人收取營業稅？在租稅法律主義原則下，執行法院為何應該如銷售業者般向拍定人收取營業稅？其「法律」規定之依據何在？

三、本院釋字第706號解釋係以自77年起營業稅額即已內含於貨物之定價為前提基礎展開論述（請見該號解釋之理由書第2段之首5行），而其依據不是營業稅法本身之法律規定，只是為租稅法律主義所不容之行政命令（77年6月28日修正發布之修正營業稅法實施注意事項）。即本院釋字第706號解釋之實質關鍵為營業稅在100年營業稅法再修正前，就買受人為營業人之情形，究為內含或外加？此一實質關鍵爭點在作成該解釋前，未被充分討論甚至忽略（其原因應為在本院101年間作成釋字第706號解釋當時營業稅法已於100年間增列定價應內含營業稅之規定之故），甚而又被不準確用詞之上開行政規則誤導，致以「77年間在買受人為營業人之情形，營業稅已由外加修正為內含」，作為作成該解釋之基礎，其前提有誤，違憲之結論即不可能正確：

（一）自74年營業稅法修正起迄今，在統一發票開立上：

1、就買受人為營業人部分，始終均為「外加」（請見74年修正營業稅法第32條第2項規定：「營業人依第14條規定計算之銷項稅額，應於統一發票上分別載明之。」）

2、反之，就買受人為非營業人部分，在77年再修正當

時之營業稅法第 32 條第 2 項前，依前引 74 年修正營業稅法第 32 條第 2 項規定，係「外加」；77 年修正營業稅法第 32 條第 2 項後迄今（但 100 年修法增列第 2 項後，本項規定項次變更為第 3 項），則由「外加」變更為「內含」。⁵

（二）74 年修法當時迄 100 年再修法增列現行營業稅法第 32 條第 2 項定價應內含營業稅之規定前，也就是在系爭 87 年拍賣當時，營業稅額確實是在銷售價之外另加即「外加」，其根據如下：

- 1、營業稅法第 14 條第 2 項明定：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」（即營業稅係在銷售價之外，另向買受人收取並由銷售營業人代轉繳交國庫者）。
- 2、於 83 年 11 月 11 日作成之本院釋字第 367 號解釋理由書末段稱：「……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……。」
- 3、註 5 所引財政史料文獻稱：「77 年 5 月：銷售與非營業人之發票記載方式由稅額外加修正……。」（意指：77 年 5 月前銷售與營業人或非營業人之發票記載方式均為外加；77 年 5 月之後，銷售與營業人之發票記載方式仍為外加。）
- 4、74 年營業稅法改採加值型營業稅型態當時之報導稱於銷售價之外另加（外加，如附件）。

（三）至於為本院釋字第 706 號解釋前提基礎之財政部為配合 77 年 5 月 27 日總統令修正營業稅法之施行，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第 3 點

⁵ 請見現行營業稅法第 32 條第 3 項規定及財政部史料陳列室之財政史料文獻，該文件稱：「77 年 5 月：銷售與非營業人之發票記載方式由稅額外加修正為內含……。」（<http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=15579&ctNode=62&mp=1>，最後瀏覽日：2017 年 12 月 14 日）。

第1項固稱：「營業人銷售應稅貨物或勞務之定價應內含營業稅……。」（請見該號解釋之理由書第2段之首5行），但上開為釋字第706號前提基礎之注意事項規定，不是營業稅法本身之法律規定，充其量只是為租稅法律主義所不容之行政規則，其法令位階低，一則其是否可以作為其他法令是否違憲之認定依據，顯已非無疑（甚至屬較高法律位階之兩公約及其施行法是否得作為違憲認定之依據，迄無定論）；二則經查本院釋字第706號解釋當時審查會之資料，沒有提及營業稅法第14條第2項規定，沒有就所謂於87年當時定價是否應內含營業稅乙節，有任何懷疑，可能是想當然耳地，故而未就有此部分之充分討論。至其想當然耳之原因可能是在101年作成本院釋字第706號解釋前，營業稅法甫於100年間修法，並於其第32條第2項增列營業稅內含之規定有關。⁶然則本院釋字第706號解釋原因案件之拍賣時點分別為87年、97年及98年，即均在100年之前，故各該原因案件均應無100年營業稅法第32條第2項規定之適用，即釋字第706號解釋所引上開所謂配合77年營業稅法修正之注意事項規定是否合於當時（指100年修法前）之營業稅法本文規定？顯有必要於作成該第706號解釋前先予釐清。但由以下分析可知：至少就拍定人為營業人之情形，拍賣當時之營業稅法不是定價內含營業稅，而是外加：

- 1、77年營業稅法修正沒有說：「定價內含營業稅」（而是100年修正才為規定）；
- 2、77年營業稅法修正，共修了第7至9、13、15、

⁶ 請見該號解釋理由書第2段首5行、黃茂榮大法官提出之協同意見書及其註1、葉百修大法官提出之協同意見書及其註7、羅昌發大法官提出之協同意見書，以及湯德宗大法官提出之協同意見書。

23、24、26、29、32、35、36、46、58 及 60 條，除第 14 條未修外，上開修改條文中只有第 32 條部分可能有關。而對照該修正前後第 32 條之規定，則是其第 2 項規定由原來的「營業人依第 14 條規定計算之銷項稅額，應於統一發票上分別載明之」，修正為「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」。再加上前引財政史料文獻（請見註 5 及 77 年配合修正之營業稅法施行細則第 32 條之 1 規定係針對非營業人部分為規定，⁷ 可知：所謂 77 年間定價改為內含營業稅是指買受人為「非營業人」之情形，不包括買受人為「營業人」之情形。而本件聲請人及其他本院釋字第 706 號解釋之聲請人均非「非營業人」，即均為「營業人」，乃本院釋字第 706 號解釋未先釐清上開注意事項之規定內容是否與 77 年營業稅法所修正之內容是否相符，更未查明在 100 年再修法前，營業稅法中關於買受人為營業人部分自 74 年修法時起即為「外加」，而非「內含」營業稅。而關於在買受人為營業人之情形，在 100 年營業稅法再修正前，營業稅係外加而非內含，早經本院釋字第 367 號及釋字第 688 號解釋之理由書敘明在案，已如上述。

3、綜上所述，本院釋字第 706 號解釋以上開 77 年注意

⁷ 77 年修正公布之營業稅法施行細則第 32 條之 1 規定：「本法第 4 章第 1 節計算稅額之營業人，銷售貨物或勞務與非營業人，依本法第 32 條第 2 項規定將銷項稅額與銷售額合計開立統一發票者，其依本法第 35 條應申報之銷售額與稅額之計算公式如左：

銷售額＝當期開立統一發票總額 ÷ (1 + 徵收率)

銷項稅額＝銷售額 × 徵收率

前項銷項稅額，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。」

事項為前提基礎之論述，應有未當。

4、參與作成本院釋字第 706 號解釋之大法官可能喊冤稱：「釋字第 706 號解釋是以 100 年修正增列之營業稅法第 32 條第 2 項為據，而且我們拒絕給予釋憲聲請人特別救濟，至於聲請人是否符合一般救濟部分，則眾所周知，應由法院判斷之。」上開說詞確言之成理，但適足證明本件解釋竟以本院釋字第 706 號解釋晦澀不明為由，再補充解釋使聲請人獲特別救濟之謬誤。

（四）就本院釋字第 706 號解釋另引法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵貨物營業稅作業要點第 4 點為據部分言：該規定仍只是法令位階低之行政規則，怎能以該行政規則變更就買受人（拍定人）為營業人時，依營業稅法營業稅應外加之法律規定（已如前述）？更何況 1、如營業稅內含，則所收取之營業稅不是拍賣出售執行債務人財產之對價，而是法院代收稅款，怎得分配給包括本件聲請人在內之執行債權人？2、據了解上開作業要點係為因應本院釋字第 367 號解釋之便宜措置。如該作業要點之真意在拍定價內含營業稅，則與本院釋字第 367 號解釋理由書中營業稅外加之意旨不符；反之，由拍定價款未先扣除營業稅而全額分配給執行債權人之事實，並上開作業要點第 4 點只是一個計算公式，而且不稱「營業稅額」而稱「應納營業稅額」（系爭案件原因事實為未收取營業稅），再加上被本院釋字第 706 號解釋宣告違反租稅法律主義中之法律保留原則之兩個行政命令，可知：上開作業要點第 4 點之真意，不在拍定價應內含營業稅，而只是以營業稅已徵起為條件，說明「應納營業稅額如何計算」而已，不應被解讀為營

業稅內含於拍定價中，蓋：營業稅如內含，則攸關執行債務人、執行債權人之屬受憲法保障之財產權，怎可以上開作業要點規定之？上開作業要點不是顯然違反本院釋字第 367 號及第 706 號解釋所示之租稅法律主義原則嗎？

假如拿掉 100 年修正營業稅法第 32 條第 2 項規定，本院釋字 706 號解釋之依據就只剩下兩個行政命令，但怎麼可以拿兩個同位階的違背租稅法律主義之行政命令，指摘另兩個行政命令違背租稅法律主義為違憲呢？本院釋字第 706 號解釋之謬誤不是至為昭然嗎？

四、本院針對法院拍賣之營業稅在本號解釋之前，已作過釋字第 367 號及第 706 號兩號解釋，加上本號解釋共三個解釋，但剪不斷理還亂。釋字第 367 號解釋雖然沒有由法院拍賣不適用營業稅法下手，美中不足，但已指引主管機關可以在營業稅法中規定法院拍賣物如屬應課徵營業稅者，其納稅義務人為拍定人；暨在加值型營業稅制下，營業稅外加並由拍定人負擔，未額外增加拍定人之稅賦負擔之旨。只可惜財政部未依本院釋字第 367 號解釋之建議完成修改營業稅法，而便宜以數個用詞可能引人錯誤之行政命令搪塞，財政部也有責任。本院釋字第 706 號解釋如以 100 年修正營業稅法第 32 條第 2 項為據，也未必為無理，但本號解釋之原因事實發生於 87 年間，根本尚無 100 年修正營業稅法第 32 條第 2 項之適用，則本件解釋無憲法或法律依據，且理由不備，自然完全無法被接受，本件解釋確有錯誤。

五、法院拍賣實務，適用營業稅法確實有扞格之處，並潛藏諸多可能爭議，營業稅不在法院拍賣中收取，在嗣後拍定人轉手時可以再收取，故有關機關應可考量在營業稅法中明文規定法院拍賣不適用營業稅法，企盼之。



認識加值稅

與現行稅制課徵手段不同 以稅額外加方式表示稅負

本報記者狄雅傑

實施加值稅以後，消費者在購買東西的時候，除非是免稅的貨品，消費者就要多付五％的錢，才能買到貨品。

這種購物付款方式的改變，是加值稅制度下，稅額外加的正常現象，並不是漲價。

例如，一件襯衫標價一千元，現在消費者祇要付一千元就可以買回家了，而實施加值稅以後，如果這件襯衫的標價仍然是一千元，消費者除了要付一千元外，還要另外多付五十元的稅，才能買到這件襯衫。

造成這種現象的主要原因，就是現行稅制與加值稅制的稅額表現方式不同，因為現行稅制的稅負是內含的方式，也就是廠商標價一千元的襯衫中，廠商已經把營業稅加在標價裡賣給顧客了，可是在加值稅制度下，廠商的標價並沒有將稅計入價格中，而是在賣出的時候另外再收的，這也就是加值稅以稅額外加的方式表示稅負。

由於稅額內含與稅額外加這兩種方式，祇是稅額表現出來的方式不同，實際上都是消費者負擔，因此對消費者來說，負擔稅捐的實質並沒有改變，改變的祇是將以往看不見的營業稅變成看的見的營業稅，使得直接負擔稅捐的事實可以很明顯的擺在眼前。

這種負擔稅捐的形式改變，剛開始時，對所有的消費者來說，心理上的感受會比實質上的負擔要強烈，在支付外加稅額時，直覺上就感到物價已經上漲，因為以前祇要花一千元就能買到的襯衫，要付出一千零五十元才能買到，心裡總是覺得怪怪的。

實際上這種直覺式的反映並不很正確。

因為現在標價一千元的襯衫中，已經包括了營業稅，而改制實施加值稅時，貨品的標價都是不含稅的價格，因此這件襯衫的標價不應該還是一千元，而應該是九八八．五元。然後消費者在購買時再支付外加的稅額，如果同一件襯衫在實施加值稅後仍然標價一千元，這是售貨的廠商沒有將以前內含的稅負扣除，消費者買進時等於付了兩次的稅。(本報記者狄雅傑)(17)

【1985-11-25/經濟日報/02版/】



身邊的經濟訊號

認識增值稅

楊士仁

增值稅一旦從明年三月一日起施行，一般人的消費習慣將隨著改變。

現在，消費者到商店買東西、餐廳吃飯、菜市場買菜、加油站加油，只要按照訂價或雙方講好的價錢付款即可；加值稅施行後，必須加付百分之五的加值稅，才能拿走東西，或走出餐廳的大門。

這究竟是什麼稅，怎麼在消費者身上動腦筋，徒增大眾的稅負呢？

其實，這不是新增的稅制，而是將現行部分貨物稅、營業稅、印花稅及附徵的教育捐合併改制而成，稱為加值稅、新型營業稅、加值型營業稅或營業加值稅。

加值稅是就營業加值額課稅，與現行營業稅就營業毛額課稅不同。加值稅的計算十分簡單，例如進貨一百元，銷貨一百廿元，加值為廿元，如果加值稅稅率百分之五，則應付加值稅一元。

現行營業稅是內含在商品的售價內，例如訂價一百零

五元的商品，已將營業稅加入，但加值稅的稅款是外加的，例如訂價一百元的商品並不含稅，消費者在付款時必須另付五元（假設稅率百分之五）的稅款，總計一百零五元。加值稅要消費者來付，消費者感受上負擔加重了；現行營業稅則由廠商負擔，與消費者似乎無關，實際上羊毛出在羊身上，消費者還是要負擔稅款，只是不覺得而已。依據財稅當局的構思，實施加值稅後，總稅收並不增加，只是有的行業稅負提高，有的行業稅負降低而已。

是否買所有東西，從事所有消費行為都得負擔加值稅呢？

依據規定，有些人不必負擔加值稅，有些商品的交易可以免除加值稅。諸如農民出售農作物、漁民出售魚貨，都可免稅，但是漁販出售魚貨則不能免稅；房地產交易，土地部分可以免稅，房屋部分要繳加值稅；外銷商品可以不必負擔加值稅；飲食業中，消費者到一般飲食店、餐廳消費，要負擔加值稅（限於使用統一發票的商號），到夜總會或有女性陪侍的場所則不要付加值稅。

實施加值稅後，消費者會直接感受到國民納稅的義務，惟因加值稅是在商品的整個產銷過程中，一個環節扣緊一個環節，由上游層層反映至下游，最後交給消費者負擔，因此如果消費者付出了加值稅，而忘記索取統一發票，則等於讓所有廠商應負的加值稅都逃光了。

【1985-12-09/聯合報/12版/綜藝】

（相關聲請書及裁判請上司法院大法官網站連結「大法官解釋」閱覽，
網址：<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt>）