

釋字第七〇六號解釋 部分不同意見書

大法官 林錫堯

本意見書認為解釋文與解釋理由書第四段有關認定系爭規定（即財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函與修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款中，如解釋文所述之部分，以下同）違反憲法第 19 條租稅法律主義之論述，不僅係出於誤解系爭規定之客觀規範功能，其論述理由顯然不能成立，而且已不當擴大適用租稅法律主義。此外，就促使相關機關儘速協商解決問題之目的而言，將爭規定宣告違憲且應不予援用，係屬不必要之舉，復造成持有稽徵機關依系爭規定填發之「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」之買方營業人，未能適時行使扣抵進項稅額權利之不利結果。

茲分別說明如下：

- 一、法狀態：為說明方便，並期能整體瞭解，先將相關規定對照如下：（被宣告違憲之行政命令部分及其相關法律規定，以粗體字標示）

法 律	行 政 命 令（系爭規定）
營業稅法第 32 條 營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。（第 1 項） 營業人依第十四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	財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函 主 旨：關於法院拍賣或變賣貨物營業稅稽徵作業相關疑義，核釋如說明。請 查照。 說 明： 一 依據臺灣省政府財政廳八十五年七月二十九日八五財稅一字第 二二 一號函辦理。 二 法院拍賣或變賣之貨物屬應課徵營業稅者，稽徵機關應於取得法院分配之營業稅款

計開立統一發票。(第2項) 統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。(第3項)

主管稽徵機關，得核定營業人使用收銀機開立統一發票，或以收銀機收據代替逐筆開立統一發票；其辦法由財政部定之。(第4項)

營業稅法第33條

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。

後，就所分配稅款填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」(格式如附件)，逕向公庫繳納，除收據聯應送交買受人作為記帳憑證外，如買受人屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，其扣抵聯應送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

三 至未獲分配之營業稅款，應由稽徵機關另行填發「營業稅隨課違章(四六)核定稅額繳款書」向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，如有滯欠未繳納者，應依欠稅程序處理；如已徵起者，對買受人屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，應通知其就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額。

修正營業稅法實施注意事項第3點第4項

三、一般規定

(四)營業人報繳營業稅，以載有營業稅額之進項憑證扣抵銷項稅額者，除本法施行細則第三十八條所規定者外，包括左列憑證：

1 載有買受人名稱、地址及統一編號之水、電、瓦斯等公用事業開立之收據扣抵聯。

2 營業人須與他人共同分攤之水、電、瓦斯等費用所支付之進項稅額，為水、電、瓦斯等憑證之影本及分攤費用稅額證明單。

3 員工出差取得運輸事業開立之火(汽)車、船舶、飛機等收據或票根之影本。

4 報社出具經編號並送經主管稽徵機關驗印之廣告費收據。
5 中油公司各加油站開立載明營利事業統一編號之收銀機收據影本。
6 海關拍賣貨物填發之稅款繳納證收執聯影本；法院及其他機關拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）。
7 其他經財政部核定之憑證。
前項第 3、5 兩款規定之憑證總計金額內含稅額者，營業人應自行依左列公式計算進項稅額：
進項稅額 = 憑證總計金額 × (徵收率 / 1 + 徵收率)

【營業稅法施行細則第 38 條】

本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，依本法第三十五條規定，應檢附之退抵稅款及其他有關文件如下：

- 一、載有營業稅額之統一發票扣抵聯。
- 二、載有營業稅額之海關代徵營業稅繳納證扣抵聯。
- 三、載有營業人統一編號之二聯式收銀機統一發票收執聯影本。
- 四、銷貨退回、進貨退出或折讓證明單及海關退還溢繳營業稅申報單。
- 五、第十一條規定適用零稅率應具備之文件。
- 六、第十四條規定之證明。
- 七、營業人購買舊乘人小汽車及機車進項憑證明細表。
- 八、載有買受人名稱、地址及統一編號之水、電、瓦斯等公用事業開立之收據扣抵聯。

九、營業人須與他人共同分攤之水、電、瓦斯等費用所支付之進項稅額，為水、電、瓦斯等憑證之影本及分攤費用稅額證明單。

十、員工出差取得運輸事業開立之火（汽）車、高鐵、船舶、飛機等收據或票根之影本。

十一、海關拍賣或變賣貨物填發之貨物清單扣抵聯；法院及法務部行政執行署所屬行政執行處拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳書扣抵聯。

十二、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證或影本。

營業人經向稽徵機關申請核准者，得以載有進銷項資料之磁帶或磁片媒體代替前項第一款至第四款及第七款至第十二款之證明文件。

營業人有下列情形之一，得向稽徵機關申請以進項憑證編列之明細表，代替進項稅額扣抵聯申報：

一、營利事業所得稅委託會計師查核簽證申報者。

二、經核准使用藍色申報書申報營利事業所得稅者。

三、股份有限公司組織，且股票已上市者。

四、連續營業三年以上，每年營業額達一億元以上，且申報無虧損者。

五、進項憑證扣抵聯數量龐大者。

營業人以第一項第三款及第十款規定之憑證影本，作為退抵稅款證明文件者，應按期彙總計算進項稅額，其計算公式如下：

$$\text{進項稅額} = \frac{\text{憑證總計金額} \times \text{徵收率}}{1 + \text{徵收率}}$$

前項進項稅額，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。

此外，法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點（中華民國 88 年 6 月 17 日財政部（88）台財稅字第 881919877 號函發布修正）第 4 點：「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%。」

二、從上開法律規定分析：如要執行法院出具適當之收據，並由財政部依營業稅法第 33 條第 3 款規定核定此類收據得作為進項稅額憑證，有賴相關公權力機關積極協商、合力解決

- 1、如解釋理由書第三段所言，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。則依營業稅法第 32 條第 1 項、第 2 項及第 33 條第 3 款規定，執行法院於拍定或承受價額後出具之內含營業稅額之收據（非統一發票），除載明營業人（即債務人）之名稱、地址及統一編號外，亦應載有營業稅額，或至少可從收據連同其附件記載內容識別並依一定公式計算營業稅額，且均經財政部核定後，始得作為進項稅額憑證。惟目前似尚無此類憑證。
- 2、財政部與稽徵機關均無權限或義務出具進項稅額憑證。
- 3、對拍定人或承受人而言，因無進項稅額憑證，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，於法自有未合。惟此乃因公權力機關運作不協調所致，有賴相關機關積極協調、合力解決。

三、從上開系爭規定分析：客觀而論，系爭規定之規範功能僅具有補充性、權宜性，當無礙於執行法院代債務人出具進項稅額憑證

系爭規定係在上開法律規定與事實狀態之前題下所為之規定。其中，修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款規定法院拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證。另財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函，係因當時之臺灣省政府財政廳以 85 年 7 月 29 日 85 財稅一字第 002201 號函請示關於法院拍賣或變賣貨物營業稅稽徵作業相關疑義，乃以該函規定略以，營業稅款收取或徵起後由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證。因此，系爭規定均係在欠缺依法有效之進項稅額憑證下，財政部在其與稽徵機關之權限範圍內，採行之有利於買方營業人之補救措施。姑不論其是否侷限於稅收之主觀觀點，就系爭規定之客觀規範功能而論，當僅具有補充性、權宜性。稽徵機關斷不可能於營業稅款收取或徵起前填發營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）或任何憑證。何況，修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 7 款另規定「其他經財政部核定之憑證」亦得作為進項稅額憑證。顯然，客觀上系爭規定無阻礙執行法院調整其收據記載方式與內容後，由財政部依營業稅法第 33 條第 3 款予以核定，作為買方營業人進項稅額憑證之可能，但這是相關公權力機關應共同努力始克達成之事項。

四、多數意見有關係爭規定違反租稅法律主義之論述理由，顯然不能成立

多數意見認為系爭規定牴觸營業稅法第 32 條第 1 項及第 33 條第 3 款規定，因而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，從而與租稅法律主義不符。其論述理由係以：系爭規定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等語。

然如前所述，問題本質在於相關公權力機關運作不協調，致未能由財政部依營業稅法第 33 條第 3 款核定執行法院所出具之適當收據（即如解釋理由書第五段所稱，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），得作為買方營業人進項稅額之憑證。原因既出於如此，且客觀上，本無其他憑證可據，系爭規定僅具有補充性、權宜性，而有利於買方營業人，則何以逕論系爭規定明定「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」是一種錯誤？又「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」不就是符合其權限範圍之舉（越此一步，任意出具進項稅額憑證，即屬違法），有何不妥？

再者，執行法院目前所出具之收據並未具備上述應記載內容，亦未見相關機關積極進行協商，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，財政部如何能依營業稅法第 33 條第 3 款予以核定？又何以認定系爭規定有「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」之客觀規範功能？抑有進者，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，係因執行法院未能適時出具依營業稅法第 33 條第 3 款得作為進項稅額之適當憑證所致，與系爭規定有何因果關係？又如何因而可認系爭規定於規範層次上有「增加法律所無之租稅義務」而違反租稅法律主義？

綜上所述，多數意見認定系爭規定違反租稅法律主義之論述理由，有邏輯上謬誤且欠周全，顯然不能成立，且係不當擴大適用租稅法律主義（按關於租稅法律主義作為規範違憲審查之基準，宜如何操作之問題，詳見本席釋字第 703 號解釋不同意見書）。

五、將系爭規定宣告違憲且應不予援用，既屬不必要之舉，且對人民更不利

倘本號解釋旨在促使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 款規定，核定其得作為買方營業人進項稅額之憑證，則此一目的之達成，並非一定要將系爭規定宣告違憲且應不予援用。因為，依解釋理由書第三段之論述推演，執行法院既係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，則依首揭營業稅法第 32 條等規定，執行法院於受領拍定或承受價額時，即應出具相當於賣方營業人開立且得作為進項稅額憑證之文件。且衡諸財政部曾經承認之非統一發

票得作為進項稅額憑證之例，已有如同首揭之修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 1 款至第 5 款規定：「1 載有買受人名稱、地址及統一編號之水、電、瓦斯等公用事業開立之收據扣抵聯。2 營業人須與他人共同分攤之水、電、瓦斯等費用所支付之進項稅額，為水、電、瓦斯等憑證之影本及分攤費用稅額證明單。3 員工出差取得運輸事業開立之火（汽）車、船舶、飛機等收據或票根之影本。4 報社出具經編號並送經主管稽徵機關驗印之廣告費收據。5 中油公司各加油站開立載明營利事業統一編號之收銀機收據影本。」可資為準據。再斟酌首揭之法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第 4 點已明定計算應納營業稅額之公式：「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%。」綜此以觀，如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，則依其文件記載內容，按照上述公式計算，客觀上已得算出買方營業人得據以主張其得扣抵之進項稅額。從而，基於上述種種規定與依法行政原則、平等原則，相關機關應儘速協商，財政部於依營業稅法第 33 條第 3 款對執行法院出具之此類收據為核定时，其「裁量權即縮收為零」（此即行政法上「裁量縮收」之理論，從憲法規範所保障法益之最低標準，亦可導出裁量縮收至零的結論¹），即當依法予以核定此類收據得作為進項稅額憑證，否則即屬恣

¹ 導致裁量縮收之因素，取決於具體個案之特殊情況，但不以單純的事實條件為限，尚須考量相關之法律因素，例如：在防止危害之領域內，「重要法益之重大危害」可構成裁量縮收之因素。而所謂法律因素，包括相關法律之規範目的及憲法所保障之法益（憲法規定之防禦功能與保護功能），並應斟酌平等原則及比例原則等憲法上原則。關於裁量縮收之理論，可參見拙著《行政法要義》，三版，2006 年 9 月，頁 265-266。

意。是故，不將系爭規定宣告違憲且應不予援用，亦可達成相同之目的。

再者，將系爭規定宣告違憲且應不予援用，即等同宣告稽徵機關所填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）不得作為進項稅額憑證，則不僅過去所填發營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）不得作為進項稅額憑證，且雖然 100 年 11 月 23 日修正公布之稅捐稽徵法第 6 條第 2 項已規定「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。」，但稽徵機關於依此規定收取營業稅款後，再依系爭規定填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯），亦不得作為進項稅額憑證。買方營業人唯有等候財政部於依營業稅法第 33 條第 3 款對執行法院出具之上述適當收據核定其得作為進項稅額憑證，始得依其核定主張得扣抵之進項稅額。準此，本號解釋結果，亦普遍造成強制執行法上拍賣或變賣之買方營業人未能適時行使扣抵進項稅額權利之不利結果，當非釋憲之本意。

綜上所述，本號解釋對系爭規定如何違反租稅法律主義，尚未能提供另人心服之論述理由，堪認係為達成正確之目的而採取不適當之方式。