

解釋字號：司法院 101.12.21 釋字第 706 號

解釋日期：民國 101 年 12 月 21 日

解釋文：財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（一〇〇年八月十一日廢止）第三點第四項第六款：「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：六、……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）。」（改列於一〇〇年六月二十二日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款：「……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯。」一〇一年三月六日再度修正發布該條款，此部分相同）及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函：「……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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……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，……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。」部分，均違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。

理由書：憲法第十九條規定，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、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號解釋參照）。

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（原規定於中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項《一〇〇年八月十一日廢止》第三點第一項，嗣於一〇〇年一月二十六日另增訂於加值型及非加值型營業稅法《下稱營業稅法》第三十二條第二項），並依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，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（營業稅法第一條、第三十二條第一項、第三項、第三十三條第一款、第三款參照）。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（營業稅法第十五條第一項參照）。又營業稅法第三十三條第三款規定：「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」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。

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。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（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四點參照）。民事強制執行事件係由地方法院民事執行處之法官或司法事務官命書記官督同執達員辦理，並由書記官於拍賣或變賣程序終結後，作成經執行拍賣人簽名之載明拍賣或變賣物種類、數量、債權人、債務人、買受人之姓名、住址及其應買之最高價額之筆錄（強制執行法第一條、第三條、第六十條、第七十三條、第一百十三條參照）。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（營業稅法第十條、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二點、第四點、統一發票使用辦法第四條第二十二款參照）。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。

修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款：「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：六、……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）。」（改列於一〇〇年六月二十二日修正發布之營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款：「……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯。」一〇一年三月六日再度修正發布該條款，此部分相同。下稱系爭規定）及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函：「……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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……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，

……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。」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，牴觸營業稅法第三十二條第一項賣方營業人應於收取價金時就營業稅之全額開立憑證，及第三十三條第三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十五條第一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。

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，依營業稅法第三十三條第三款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證。

大法官會議主席	大法官	賴浩敏
	大法官	蘇永欽
		林錫堯
		池啟明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
		陳 敏
		葉百修
		陳春生
		陳新民
		陳碧玉
		黃璽君
		羅昌發
		湯德宗

本件解釋以財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布的修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款，及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函第二、三點（下併稱系爭行政規則），違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用，本席敬表贊同。惟問題的核心在於應稅的法院拍賣物於交付價金後，如何開立憑證使買方營業人得以進項稅額扣抵當期銷項稅額，未見法律或由法律授權的命令加以規定。解釋理由的論述逕把矛頭指向兩件行政規則有關進項稅額憑證的規定內容，認其與營業稅法第三十二條第一項及第三十三條第三款牴觸，增加法律所無的租稅義務。不僅倒果為因，而且不必要的逾越了解釋者的角色功能。在本件解釋作成時所涉核心稅法問題其實已通過修法而有較為妥適的處理，此一論述方法反而會在分權上造成不必要的扭曲，也無益於憲法法理的釐清，故不得不提理由不同的意見如下。

壹、問題在於法律保留而非法律優位

本院對於憲法第十九條宣示的租稅法律主義，解釋實務逐漸抽繹出兩個面向，也就是租稅義務形成的法律保留（Vorbehalt des Gesetzes），如釋字第七〇五號解釋，與租稅法的優位（Vorrang des Gesetzes），如釋字第六九三號解釋。前者為分權問題，屬於大法官審查的核心，後者僅比對下位階規範有無牴觸或逾越上位階規範，非本院專屬（憲法第一百七十二條），在行政規則的情形，有行政法院的審查，在法規命令的情形，制度上還另有強制性的立法審查（立法院職權行使法第六十條至第六十三條），因此本院至多僅須為補充性的審查，而於存在明顯錯誤時才作不同的認定。行政命令有時雖牴觸法律，但因僅屬技術性、細節性的規定，而無關法律保留。有時雖無涉法律的牴觸或逾越，但仍有應以法律而非行政命令規定的法律保留問題，足見這兩個面向不可混為一談。釋字第六九七號解釋指出系爭解釋性函釋「符合社會通念關於清涼飲料品概念之認知，亦未違反租稅法律主義。惟飲料品之種類繁多，產品日新月異，是否屬應課徵貨物稅之清涼飲料，其認定標準，有無由立法者以法律或授權主管機關以法規命令規定之必要，相關機關宜適時檢討改進」，即認為此處尚無法律優位的問題，但隨著市場不斷發展，不排除因情事改變而發生違反法律保留問題的可能，即可說明。

但本院為租稅法律主義的審查，如有法律保留的問題，即應先行釐清，不宜在未釐清前，逕行進入法律優位的審查，除了後者必然已經立法院（法規命令）或終審的行政法院（行政規則）作過審查，本院僅需作補充性審查，而於明顯錯誤的例外情形才作相反認定外，還涉及法律保留的違反，不論屬於立法怠惰（應

立法而未立法），或行政僭越，本院審查的重心都在確認此處「是否」屬於立法權的保留，而非替代或指導立法者作「如何」立法的決定，一旦確認違反法律保留，下位階的行政命令何去何從，即端視法律如何調整而定，此時作任何法律優位的審查，都屬多餘。本件解釋在理由論述不當之處，即在理由書第一段既已對租稅法律主義的雙重內涵作了大前提的鋪陳，接下來的審查，卻直接進入法律優位部分，而對本應優先審查的法律保留部分，即有關法院拍賣物開立憑證事項，是否屬於應以法律，或法律授權的命令加以規定，竟無隻字的論列，似乎已經確認系爭行政規則所規範的事項，完全無關法律保留。此一方向的偏離，不僅未能釐清立法行政的分權界線，實際上也導致法律優位審查的若干扭曲（詳下段）。

有關憑證開立事項，在稅法上是否應屬法律保留範圍，有必要先對本院過去實務對法律保留範圍發展出來的見解，作一簡單分析。以本件解釋援引的釋字第六九二號、第七〇三號等解釋所示本院近來常用的標準闡述，是指「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、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」，接著又須排除本院釋字第六五〇號、第六五七號、第七〇五號等解釋所稱的「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」，對於這些次要事項，得逕「由主管機關發布行政規則為必要之規範」。值得注意的是，第一，劃歸法律保留範圍的各種所謂租稅構成要件還有一個似乎可以不斷衍生的「等」字，保留了其與細節性、技術性次要事項之間的模糊地帶。第二，何時應以法律直接規定，何時得以法律明確授權的命令間接規定，本院迄未予以層級化，一如基本權限制的法律保留（釋字第四四三號解釋理由書可參）。兩者應該都屬本院未來實務仍可逐漸摸索形成的空間。本席認為，基於租稅法律主義所要體現的憲政意旨（本席在釋字第六八八號、第六九三號、第七〇〇號、第七〇五號等解釋所提意見書可參），這些構成要件尚可再作區分，包括形成租稅義務的核心要件，即任何稅種都不可或缺的內涵，必須以法律直接規定，如租稅主體、客體、稅基、稅率，以及依該租稅的性質，應已屬於必須由立法者自己決定，或於明示方向後授權主管機關決定的必要配套事項，如納稅方法、期間「等」要件。換言之，何時進入此一彈性領域，仍有按該稅種性質作個別判斷的空間，也許不限於納稅方法、期間，還及於其他部分，如前述釋字第六九七號解釋的「併此指明」。反之，在某些稅種也可能連納稅方法都只是技術性的協力義務，即以行政規則補充，也不違反法律保留。

以營業活動所生利益為稅基的營業稅，立法者在政策上如已朝向消費稅設計，也就是實質上以最終消費者為承擔稅負的主體，僅以銷售貨物或勞務的營業人

替代消費者為形式的納稅義務人，以銷售替代消費為稅捐客體（加值型及非加值型營業稅法第二條、第三條），通過價金把過渡承受的稅負轉嫁於消費者，也就是間接課稅；且基於方便追補（catching up）及勾稽（cross checking）的考量，而採對交易過程中製造、批發及零售各階段的銷售行為都予課稅的多階段銷售稅（multiple-stage sales tax），此一原則決定當然即已涵蓋「從便於入手的稅捐客體（Steuerobjekt）轉嫁落實於最終目標稅捐利益（Steuergut）」的機制。換言之，為使每一階段的納稅和轉嫁緊密銜接，可結合各環節的交易關係課予一定協力義務，如開立交易憑證，以利納稅義務的履行。就此種加值型的營業稅而言，誰應以何種方式完稅，誰應以何種方式開立何種憑證，以利完稅、轉嫁的追補及勾稽，因關係此一機制的能否順暢運作，即成為加值型營業稅的必要配套要件，立法者即使不在法律中作完整的規定，至少也要授權主管機關依法律明確規劃的目的和方向去作補充，如果不為規定，而使主管機關只能以行政規則去補充，即已構成法律保留的違反。

本件解釋的系爭行政規則，都和法院拍賣變賣應稅貨物如何開立憑證給買受人的問題有關，正如理由書第三段很清楚的闡明，「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。」和一般營業買賣大相逕庭；地方法院民事執行處的法官或司法事務官辦理執行事件，有其強制執行法上的法定義務和中立角色，並不因此真的變成出賣人。因此對於此一制度化的特殊買賣，是否及如何通過某種憑證的開立，以順暢融入前述加值型營業稅的稅負轉嫁機制，應該就是需要「以法律或法律明確授權之命令定之」的事項，也就是有關租稅法律保留解釋所提到的「納稅方法」。此時以系爭行政規則來替代法律或法規命令，有問題的不是行政規則的內容，而是其存在本身。因此不論其內容有沒有牴觸或逾越營業稅法任何規定，都已經構成租稅法律主義的違反。

貳、介入行政細節反造成分權的扭曲

略過法律保留，直接審查由行政部門替代立法所發布的行政規則，也就是比對行政規則的內容有沒有牴觸或逾越上位的法律，在方法上很容易犯的錯誤就是，當下游負責執行的行政機關和對其行政行為加以審查的司法機關，小心翼翼的不敢逾越上位法律時，違憲審查者反而以尚不存在的法律規範作為比對的基礎，而對處於下游的行政、司法機關作出強人所難的規範要求，甚至不惜造成某種分權的扭曲。本件解釋的理由論述，在一定程度上即陷入了此一困境。

誠如解釋理由書第二段對加值型營業稅的稅負轉嫁機制所作的分析：「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」，「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」，「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」。問題是，碰到法院拍賣或變賣的情形，實際的賣方營業人和非營業人的法院都不能開立統一發票，買方的營業人要如何行使扣抵權？法律完全付之闕如。

一個比較簡單而公平的規則當然是，讓法院開給拍定人的收據就當成營業稅法的憑證，使其據以行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，可惜法律就是沒有這樣規定。解釋理由書卻正是先認定「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」，然後推論系爭行政規則都是「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」，繼而得出「牴觸營業稅法第三十二條第一項賣方營業人應於收取價金時就營業稅之全額開立憑證，及第三十三條第三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十五條第一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。」的結論。其前提性的「相當」，就是一個實際上尚不存在、而對一個必須依法行政和依法執行的行政機關和司法機關不可能當成法律來遵守的規則。沒有這樣的法律，僅以系爭行政規則沒有作這樣的推論，就是增加法律所無的租稅義務，而與租稅法律主義（的法律優位原則）不符，正是跳過法律保留來審查租稅法律主義，很容易墮入的陷阱。

即使拋開形式不論，從營業稅法的稅負轉嫁機制來看，課予一般賣方營業人在繳納營業稅之前即有開立發票義務，而使買方營業人得在當期就能扣抵進項稅額，和課予僅僅立於代銷人地位的執行法院開立某種憑據而可供買方營業人行使扣抵權，對稽徵機關是明顯不相當的兩回事。一般賣方營業人在取得價金而已轉嫁稅負後，依正常的經濟理性就會繳納營業稅，稽徵機關無法徵起的風險極小。反之，執行法院從拍定人那裡取得的價金，通常已經有不下一個的優先權人等著

優先分配，稽徵機關無法徵起的風險極高，不相當是顯而易見的事。足見「相當」的說法只是從買受人的角度來看，而不是從整體的稅負轉嫁機制來看。前提不對，後面的推論自然都欠缺說服力。須知租稅法律主義作為違憲審查的基礎，不論法律保留要求的「以法律規定」，或法律優位要求的「命令不得抵觸或逾越法律」，都可歸類於形式性質的審查，和追求內容妥適的租稅公平、實質課稅等實體原則不同。通過嚴謹的形式審查，才可落實權力分立與法制的邏輯體系，因此很難想像在租稅法律主義的審查，可以用這樣以不相當者為相當，而展開上下位階規範內容是否相容的比對。即使結果是「公平」的，對於稅法領域的依法行政、依法執行，恐怕都會造成相當的扭曲和不確定。

叁、警示用的體系正義尚非憲法原則

因此比較精確的說，這裡作為違反租稅法律主義推論基礎的「相當」，其實是基於實體公平考量的「應相當」。因此雖然本案聲請人並未主張，本案在租稅法律主義以外，仍然可以從實體原則去檢討系爭行政規則的合憲性。

首先，憲法第七條的平等原則在這裡不必花太多筆墨，是很清楚的，因為本院就財稅領域，對於差別待遇和其規範目的有無關聯性的審查，除有非常特別的情形都採寬鬆標準（本席在釋字第六九四號解釋所提協同意見書可參），因此如本案這樣，法院拍賣物的買方營業人無法像一般買賣那樣立刻取得可供當期扣抵進項稅額的憑證（發票），即因價金雖已完成給付而使出賣人的銷項稅額得以轉嫁，但可能有多數擔保債權人優先分配，而使稽徵機關未必能獲清償，所涉法律關係背後的風險計算既不同於一般買賣，從保護稅收的規範目的而言，自屬可以容許的差別待遇。

「應相當」的論述，比較接近本院曾兩度使用的、在平等原則的違反無法證立時補充其不足的體系正義（釋字第六六七號、第六八八號解釋可參），其中釋字第六八八號解釋因為同樣涉及加值型營業稅，尤其值得重視。該號解釋在處理包作業營業人開立憑證的時限規定是否合憲時，即於認定不違反平等原則與比例原則後，明確的指出：「惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。」此一源於德國憲法法院實務的概念（Systemgerechtigkeit），雖經多次使用，即在德國也因內涵的多樣而無足夠可操作性，仍未成為普遍認同的憲法原則，但確實可以反映某種公平法理，大體指涉的都是立法者因其先前決定而應作某種程度的自我約束（Selbstbindung） 儘

量避免與原有法律或法制內部的政策或價值決定發生明顯的矛盾。在結合財政學理論的租稅法領域，德國大師 Klaus Tipke 也曾訴諸體系正義，期使立法者的裁量可以受到更高的自我約束。以釋字第六八八號解釋的使用脈絡來看，本院顯然也認為對加值型營業稅這種多階段銷售稅而言，立法者既已明確決定以最終消費者為實質的納稅人，如果基於合理的即時轉嫁及風險分配而使包作業營業人「開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義」。本件解釋理由書在作「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」的論斷時，真正的意涵其實就是此一意義的體系正義，也就是說，立法者既已就稅負轉嫁機制作了買受人交付價金，不以出賣人「已依限申報繳納營業稅款為要件」即有交付憑證的義務，其意即在排除受轉嫁稅負者承擔轉嫁者未履行納稅義務的風險，則在處理法院拍賣應稅貨物時，如果讓已經交付價金的買受人不能取得可供扣抵的憑證，便有違體系正義。

但無論如何必須注意的是，本院從來沒有把體系正義的觀點混入租稅法律主義的審查，因為這在論理上是不通的。而且體系正義是用來拘束立法者，從來不是執行部門，因為這樣很容易造成分權上的扭曲。更要提醒的是，本院兩度使用體系正義都未以其為成熟的憲法原則，進而認為一旦不符即可構成違憲。只是在確認審查標的不違憲後，用以警示立法者，要求檢討改進（這裡必須強調的是，檢討改進的諭知若已寫入解釋文，如釋字第六八八號解釋，在憲政司法中即屬某種中間型決定，對相關機關同樣有拘束力）。因此正本清源，本席認為本件解釋認定系爭行政規則違反租稅法律主義的理由，單純在於違反了法律保留的要求，而且僅止於此。故當稅捐稽徵法於民國一〇〇年十一月二十三日修正公布第六條，其第三項已針對本件解釋所由生的核心問題作了妥善的處理：「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。」故本件原因案件所面對的營業稅制的違憲瑕疵基本上已經消除，嚴格而言，本件解釋處理此一「歷史問題」的真正意義在於釐清其背後的憲政法理，從這個角度來看本號解釋，對於理由書有關租稅法律主義的論述提出比較嚴苛的批評，應該仍有必要。事實說明，在上游的法律漏洞作了適度的填補後，下游的法規範未必還有不相容之處，任何曲意的「相當」引伸出來的強人所難的推論，都變得毫

無必要。理由書最後對財政部和法院就相關細節所作的指導：「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，依營業稅法第三十三條第三款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證。」尤其顯得突兀。租稅法律主義作為審查稅法形式合憲性的第一關卡，不應該在操作上陷入如此混亂的邏輯，本席提出理由不同意見即基於此，實不得已也。

協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋認為：「財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（一〇〇年八月十一日廢止）第三點第四項第六款：『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：六、……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）。』（改列於一〇〇年六月二十二日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款：『……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯。』一〇一年三月六日再度修正發布該條款，此部分相同）及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函：『……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後，就所分配稅款填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」，……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，……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。』部分，均違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。」本席敬表贊同。惟鑒於其相關論述尚有補充的必要，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

壹、問題之發生

一件貨物如果是營業人所有，其銷售除有加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第八條所定免徵營業稅之情形外，即應課徵營業稅。即便是在營業人解散或廢止營業的情形，營業人將其餘存之貨物抵償債務、分配與股東或出資人，亦視為銷售貨物（營業稅法第三條第三項第二款參照）。該解散或廢止營業的營業人應為該擬制之銷售貨物，開立統一發票並報繳營業稅。對該解散或廢止營業的營業人而言，其營業稅法上的義務，不會因為其將貨物委託他人銷售而有所不同。在受託人本來為非營業人者，亦會被解釋為：關於該貨物之銷售，應當將該受委託銷售之非營業人視為營業人，以防止營業人利用委託非營業人銷售，規避營業稅義務。有疑問者為：如果貨物係以強制拍賣或變賣的方式銷售時，其稅

捐上之法律性質應如何定性，應以誰為銷售營業人，其銷售憑證應如何開立，該拍賣之營業稅應如何申報與繳納，此外，拍定人為營業人者，其進項稅額應如何扣減？在討論這些問題前，尚須介紹及釐清者為強制拍賣與變賣及其營業稅課徵之相關規定。

一、強制拍賣及其營業稅之課徵

執行債務人如為營業人，其貨物之強制拍賣或變賣應課徵營業稅。惟如何使該管稅捐稽徵機關可以順利實現其營業稅的稅捐債權？有兩個可能性：（1）承認營業稅對於一切債權及抵押權或擔保物權具有優先受償性；或（2）依營業稅法第三十二條第二項及第三項（註一）之規範意旨，將拍賣價金解析為銷售額及營業稅額。並依其性質認定營業稅額自始不屬於強制執行之可分配的拍賣價額。過往在強制執行之營業稅之稽徵，首先遭遇下述困難：稅捐稽徵機關必須循聲請參與分配的途徑取償，而在聲請參與分配的情形，必須營業稅相對於其他各種債權有優先受償權，才能滿足稽徵目的。然營業稅法第五十七條規定，納稅義務人欠繳之營業稅款僅較普通債權優先受償，其分配順位仍次於擔保物權等優先債權。直到一〇〇年十一月二十三日稅捐稽徵法第六條第二項增訂後段規定：「……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。」其優先受償的地位始於法制上獲得肯認。故可知就關於強制拍賣或變賣之營業稅課徵，國家為順利實現其營業稅的稅捐債權，係循第一種模式：以營業稅有優先受償權為其理路。

另外，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（註二），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（註三）。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（註四）。倘稽徵機關未取得扣繳稅款，強制拍賣或變賣之營業稅的課徵及其進項稅額之扣抵便會陷入僵局。

二、執行法院之相關憑證的開立義務

依營業稅法第三十二條第一項之規定，除適用第四章第二節營業性質特殊之營業人及小規模營業人等外，銷售貨物之營業人皆有開立統一發票的義務（註五）。國家機關從事貨物之銷售，並無豁免的理由及相關明文規定。然執行法院在收取拍賣價金時，依強制執行有關規定，僅應製作載有拍賣標的物種類、數額、債權人、債務人、買受人之姓名、住址及其應買之最高價額之筆錄，並於受領拍

定價額時，開立收據交付拍定人（買方營業人）（強制執行法第一條、第三條、第六十條、第七十三條、第一百十三條參照），而無須依營業稅法第三十二條第一項，按開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付拍定人。因此，拍定人無法取得營業稅法第三十三條第一款規定之統一發票，且執行法院所做之前開筆錄，亦非營業稅法第三十三條第三款規定「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」，從而，在現行實務操作下，拍定人無從提出得扣減進項稅額之法定憑證，只能待稅捐稽徵機關確實徵得該次拍賣或變賣之營業稅款，並開立營業稅繳款書交付拍定人後，拍定人始可持該營業稅繳款書扣抵聯申報扣減進項稅額（註六）。

換言之，現行法令規範等同於否認執行法院之拍賣筆錄或開立之收款憑證，得充為進項稅額之扣抵憑證的資格。而在營業稅款尚未繳清時，拍定人即便無營業稅法第十九條（註七）所定情事，實際上亦不得依營業稅法第十五條第一項，將其在該拍賣中受轉嫁之進項稅額，扣抵其當期銷項稅額。

為緩和上述實務見解對拍定人所生之不利益，在執行法院之外，財政部應依營業稅法及時明確規劃另外應開立統一發票之賣方營業人，或相當於賣方營業人之主體，以開立統一發票或其他財政部願意核定之進項稅額的扣抵憑證，供拍定人據以扣抵銷項稅額。

在對強制拍賣或變賣之相關規定，以及現行實務操作模式可能產生之爭議有所瞭解後，接下來可繼續討論本意見書一開始所提必須處理之問題：關於強制拍賣或變賣，其稅捐上之法律性質應如何定性？應以誰為銷售營業人？其銷售憑證應如何開立？該拍賣之營業稅應如何申報與繳納？此外，拍定人為營業人者，其進項稅額應如何扣減？以下茲逐一析論之。

貳、可能的解釋

一、強制拍賣或變賣應定性為代銷貨物

倘營業人甲非基於經銷關係，而依銷售營業人乙之指示，將乙之貨物運交他人者，「依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明『受託代銷』字樣（註八）。」鑒於強制拍賣或變賣，所拍賣或變賣之貨物為執行債務人所有，由執行債權人聲請執行法院予以強制執行（強制執行法第五條第一項參照）。執行前先由執行法官命書記官督同執達員予以查封（強制執行法第四十六條、第七十六條參照）。拍賣物為動產者，「查封動產，由執行人員實施占有」（強制執行法第四十七條第一項參照），在拍定後，交付拍定人；拍賣物為不動產者，「債務人應交出之不動

產，現為債務人占有或於查封後為第三人占有者，執行法院應解除其占有，點交於買受人或承受人」（強制執行法第九十九條參照）。由此可見，不論標的物是動產或不動產，在強制拍賣或變賣，均係由執行債權人聲請執行法院強制執行而啟動，並由執行法院執行含交付或點交之相關拍賣工作，而執行債務人則皆處於被動地位，實際上並未參與拍賣活動。此外，強制拍賣或變賣之物不是執行拍賣人自己之貨物，且執行拍賣人與貨物所有人間就拍賣物又無經銷關係。所以，強制拍賣或變賣具備代銷中所含買賣他人之物的特徵，如另無特別規定，應將之定性為營業稅法第三條第三項第五款所定之代銷貨物。

二、應以誰為代銷營業人？

強制拍賣或變賣與任意買賣之區別，在於拍賣或變賣之權利以強制執行法為其依據，而不是來自執行債務人之任意的委託，所以該拍賣或變賣之權利具有法定委託的性質。剩下來的問題是：依強制執行法應委託誰？係直接委託執行法院，或係經由執行債權人委託執行法院？兩個態樣皆有解釋的可能性。如果解釋為直接委託執行法院，則該貨物之代銷流程只有一個層級；如果解釋為經由執行債權人委託執行法院，則該貨物屬於具有二個層級代銷流程之輾轉代銷。其法律效力之差異為：執行債權人是否為該貨物之銷售（強制拍賣或變賣），負代銷營業人之營業稅法上的義務——包含銷售統一發票之開立及營業稅款之自動報繳義務。

使執行債權人為該拍賣物之銷售，負代銷營業人之營業稅法上義務的實益為：（1）縱使將執行法院定性為強制拍賣或變賣之代銷營業人，執行法院因即可將該拍賣之營業稅轉嫁給執行債權人及聲請參與分配之債權人，所以可簡潔的使該拍賣價金不被分配給執行債權人及聲請參與分配之債權人，化解因營業稅法或稅捐稽徵法未明文規定「法院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」時（稅捐稽徵法第六條第一項參照），營業稅徵起之困難。（2）即便拍賣價金已分配予執行債權人及聲請參與分配之債權人，稅捐稽徵機關仍得依不當得利的規定，向渠等請求返還與該強制拍賣之營業稅相當之金額。蓋聲請強制執行之債權人及其他聲請參與分配之債權人僅能就營業稅法第三十二條第三項所定銷售額取償。而強制拍賣或變賣之拍定價金中所含之營業稅額應不屬於營業稅法第三十二條第三項所定之銷售額之一部分。是故，該營業稅額係超過該項所定銷售額以上所受分配之金額，應論為超額分配，構成不當得利。該不屬於強制執行中應分配於執行債權人及其他聲請參與分配之債權人的拍賣或變賣收入，經分配者，應由受分配之債權人依不當得利之規定，返還於執行法院，由執行法院轉交該管稅捐稽徵機關。

倘不使執行債權人負代銷營業人之營業稅法上義務，則為讓執行法院扮演代銷營業人的角色，需要特別針對強制拍賣或變賣之營業稅的課徵，制定特別規定：不僅在強制執行拍得價金之分配中，要使該價金所含之營業稅額，對於在該強制執行程序中聲請參與分配之有擔保及無擔保的債權，皆有優先受償權（稅捐稽徵法第六條第一項參照），而且要使執行法院有權幫忙扣繳因強制拍賣所生之營業稅額。該營業稅之扣繳的問題，已經營業稅法施行細則第四十七條第三項（註九）予以法制化。

三、銷售憑證應如何開立？

與強制拍賣或變賣有關之營業稅憑證，如以執行法院開立之憑證充之，是解決問題之最為簡潔的稽徵流程。這一道手續其實也是執行法院在作業上無法免除的手續。然而困難的是：可能不易使執行法院接受，為強制拍賣或變賣，頭銜上成為代銷營業人。目前營業稅法施行細則第四十七條第三項雖已有執行法院及行政執行機關應代為扣繳之規定，已如前述。惟代為扣繳之法律地位與貨物代銷人之法律地位，截然不同。不同於一般強制執行的拍賣或變賣，海關之拍賣或變賣係立於貨物代銷人之法律地位。

海關之拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物，雖與執行法院或行政執行機關執行拍賣或變賣貨物類似，皆是由公權力機關強制拍賣或變賣人民之貨物，惟營業稅法施行細則第四十七條第一項僅規定：「本法第三條第三項第五款所定視為銷售貨物，包括海關拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物在內，並不受第十九條之限制。」而對執行法院或行政執行機關執行拍賣或變賣貨物卻未為相同之定性；此外，對海關之拍賣或變賣規定，「海關拍賣或變賣應課徵營業稅之貨物，應於拍定或成交後，將營業稅款向公庫繳納，並填寫拍賣或變賣貨物清單交付買受人，作為列帳及扣抵憑證」，而在一般強制執行之拍賣與變賣，雖規定其營業稅額「由執行法院、行政執行機關代為扣繳」，但不是以執行法院、行政執行機關之扣繳憑證，而是要等到主管稽徵機關取得執行法院、行政執行機關扣繳稅額後，才由主管稽徵機關就該稅款填發營業稅繳款書，向公庫繳納，並交付買受人或承受人，買受人始得以主管稽徵機關填發之營業稅繳款書，作為列帳及扣抵憑證（營業稅法施行細則第四十七條參照）。

綜上所述，執行法院為強制拍賣代為扣繳營業稅，並開立扣抵憑證的障礙其實並不在於執行法院、行政執行機關不願代為扣繳及開立憑證，而是因為財政部在其相關規定之規劃上，不願承認執行法院、行政執行機關開立之扣繳憑證可以充為進項稅額之扣抵憑證。

四、該拍賣之營業稅應如何申報與繳納？

執行法院扣下該營業稅款後，因在代銷貨物，代銷營業人就營業稅之報繳，其角色本來就只是代收代付之承轉的性質，所以可以由稅捐稽徵機關多做配合，幫忙處理，使執行法院除了幫忙扣繳營業稅額外，所負擔之工作，其實與將營業稅計入優先應受分配之債權沒有不同，只是因在名義上省略將執行法院稱為代銷營業人；在稽徵技術上，定性為「扣繳」，更能符合營業稅之稽徵程序的需要，以方便處理稅捐稽徵機關與各方納稅義務人之關係而已。

五、拍定人為營業人者，其進項稅額之扣減

如果能夠接受將強制拍賣或變賣定性為代銷貨物，則拍定人為營業人者，其進項稅額之扣減的問題，自然迎刃而解。

叁、現行實務之不妥

按營業稅法第十五條第三項規定，營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額為其進項稅額。並依同條第一項規定，以營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為其當期應納或溢付營業稅額。該進項稅額之扣減權除有同法第十九條規定之情形外，應受加值型營業稅制之保障。是以強制執行程序中，拍定人本來依法可以有一制度期待：無論在任意買賣或強制拍賣或變賣，皆可受到營業稅法第三十二條第二項及第三項規定之保障，據取得之付款憑證，扣減該憑證中所含之進項稅額。

然該期待在強制拍賣或變賣程序為何落空？首先，因為執行法院在收取拍賣價金時，僅製作拍賣筆錄，並於受領拍定價額時，開立收據交付買方營業人，而不依營業稅法第三十二條第一項，按開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付拍定人。而由於該筆錄不是統一發票，所以稅捐稽徵機關認為：執行法院所開立之筆錄不具備營業稅法第三十三條之進項稅額的憑證資格，拍定人不得據該筆錄扣減進項稅額，從而拍定人為銷項稅額之扣抵，遭受檢具憑證之困難。再者，關於強制拍賣或變賣之營業稅的課徵，現行實務迴避其屬於代銷貨物的問題，還是認為執行債務人是拍賣物的出賣人，且以該見解為基礎，主張要等到稅捐稽徵機關能自執行債務人徵起該營業稅額時，才由稅捐稽徵機關開立憑證給拍定人扣減其為該拍賣所受轉嫁之進項稅額，無視事實上執行債務人多已陷於無資力，不大可能另有資金繳納因該強制執行而發生之營業稅。

問題是：依經驗，期待執行債務人繳納營業稅這幾乎是不可能發生的結果。於是，（1）拍定人因不得扣減其受轉嫁之進項稅額，而遭受不利，（2）執行債務人沒有碰觸該含營業稅額之拍賣／變賣價金，而必須為該拍賣或變賣背負該筆營業稅額之稅捐債務，（3）稅捐稽徵機關一時不能徵起該營業稅額，（4）

拍定人、執行債務人及稅捐稽徵機關均受有不利益，則得到利益者為誰？只有執行債權人及其他聲請參與分配之債權人。蓋該本來應該不屬於拍得價金之營業稅額，被當成拍賣或變賣之銷售額，分配給執行債權人及其他聲請參與分配之債權人。該超額分配構成不當得利，而使國庫遭受不利。

然由於國庫所遭受之不利，將來有可能在拍定人將拍得之貨物轉賣時，基於加值型營業稅之追補作用，而收回，所以國庫之稅收損失尚非終局，倒是拍定人及之冤抑難伸。鑑於營業稅是法定間接稅，不得要拍定人在受營業稅之轉嫁後，還要就營業稅之徵起負擔保或連帶繳納義務。是故，無論如何，稽徵程序規定之欠缺引起之徵納的疏漏，如果造成營業稅之徵起的困難，其不利益應由稅捐稽徵機關負擔，對拍定人應受制度保障之進項稅額的扣減權，不但不應依營業稅法或其法規命令加以限制，更不應以行政規則增加其所無之限制。財政部七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函，使買方營業人不能依營業稅法第十五條第一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，增加法律所無之租稅義務，牴觸憲法第十九條租稅法律主義。因此，現行實務見解所採取上述的處理模式應依司法院釋字第七〇六號解釋意旨，儘速修正。

註一：營業稅法第三十二條第二項及第三項規定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅（第二項）。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，應以定價開立統一發票（第三項）。」

註二：按營業稅法施行細則第四十七條第一項規定：「本法第三條第三項第五款所定視為銷售貨物，包括海關拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物在內，並不受第十九條之限制。」營業稅法第三條第三項第五款規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：『五、營業人銷售代銷貨物者。』」是以依前開條文，海關拍賣或變賣貨物之法律上性質，被定性為法定代銷。

註三：營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款前段：「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：十一、海關拍賣或變賣貨物填發之貨物清單扣抵聯；……。」同施行細則第四十七條第二項規定：「海關拍賣或變賣應課徵營業稅之貨物，應於拍定或成交後，將營業稅款向公庫繳納，並填寫拍賣或變賣貨物清單交付買受人，作為列帳及扣抵憑證。」

註四：財政部七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款：「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：六、……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）。」該款規定嗣後改列於一〇〇年六月二十二日修正發布之營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款後段。又八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函：「……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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……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。……。」上開法令及上開函即為本號釋字之解釋客體。

註五：營業稅法第三十二條第一項規定：「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。」

註六：相關規定請參照註四。

註七：營業稅法第十九條規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。三、交際應酬用之貨物或勞務。四、酬勞員工個人之貨物或勞務。五、自用乘人小汽車（第一項）。營業人專營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進項稅額不得申請退還（第二項）。營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。或勞務者，其進項稅額不得申請退還（第三項）。」

註八：財政部 85.7.24. 台財稅第 851912320 號函：「關於國內廠商（以下稱甲方）接受國外客戶（以下稱乙方）委託，就乙方提供之原料加工後，依乙方指示將加工後之貨物運交國外、內廠商（以下稱丙、丁方），再由丙方匯付貨款予乙方，乙方再支付加工費予甲方之交易型態，則甲方應如何開立統一發票乙案：二、甲方就乙方提供之原料加工後，依國外乙方指示將加工後之貨物運交丙、丁方，如經查明甲方係受乙方之委託，則依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明『受託代銷』字樣。三、至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則

屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第七條第二款規定可適用零稅率；惟如該產品係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用。」

註九：營業稅法施行細則第四十七條第三項：「執行法院或行政執行機關執行拍賣或變賣貨物，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查復營業稅之稅額，並由執行法院、行政執行機關代為扣繳。」

協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋多數意見以財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款（下稱系爭規定）：「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：六、……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）。」（註一）及八十五年十月三十日台財稅第八五一九二一六九九號函（下稱系爭函）：「……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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……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，……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。」排除法院就辦理強制執行之拍賣或變賣所出具之收據，得直接作為進項稅額憑證之可能性，使買方營業人不能將其於該拍定或承受價額中受轉嫁之進項稅額，扣抵其當期之銷項稅額，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之結論，本席敬表贊同。惟就強制執行法上之拍賣或變賣行為之性質，多數意見認「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。」（粗體為本意見書所加）是將該行為之性質認定為私法行為，恐將對所涉其他法律規範之適用滋生爭議，且對本件解釋結論所據之論理無益，爰提出協同意見書如后。

一、法院拍賣（或變賣）行為解為私法行為無異治絲益棼

多數意見將法院依據強制執行法辦理拍賣行為，解釋為私法上之買賣行為（註二），其所可能衍生之法律問題將有以下數端：

（一）違法拍賣行為將無國家賠償法之適用，與現行理論與實務見解不符

以多數意見將法院所為拍賣行為解為立於債務人地位所為之私法上買賣行為，如法院違法拍賣，其所生之損害，將無國家賠償法第二條之適用，而與目前學說（註三）與判例見解（註四）恐不一致。

- (二) 財政部對立於私人地位之法院拍賣所出具之收據應予核定，與其他私人拍賣行為產生差別待遇

將法院拍賣認係私法買賣時，其性質與私人間買賣或民間所為拍賣行為無異；而依據營業稅法第三十三條第三款之規定，後兩者所開立之憑證，應經財政部予以核定始得准予扣抵，然法院拍賣行為所得之收據，卻可僅以「具公信力」一語為由，即認財政部應予核定，倘私人買賣或拍賣所得之憑證已具公信力者（如民間拍賣（註五）），又何以不得認財政部亦即應予以核定是否有違憲法平等原則，不無疑義。

- (三) 有介入具體個案審查，壓縮行政機關第一次判斷權之虞

本件解釋多數意見就法院拍賣收據，逕認財政部即應予以核定，乃限縮財政部視個案事實行使之裁量權範圍，甚至變相將其裁量權之行使限縮至零（*Ermessensreduzierung auf Null*）（註六），就本院現行解釋憲法之制度，係法規範之抽象審查之功能而言，如此有無介入財政部第一次判斷權、是否妥適、有無違反權力分立原則，仍有待斟酌。

- (四) 若財政部不予核定，仍無法扣抵，本件解釋形同空言，且財政部若仍不予核定，其救濟途徑如何亦生爭議

又認財政部對法院拍賣憑證應予以核定，乃賦予財政部應予核定之義務，於財政部未為核定前，聲請人仍無法以法院拍賣收據扣抵銷項稅額，聲請人又如何依據本解釋聲請再審而為個案之救濟？況財政部若遲遲不為核定时，聲請人是否應就財政部之不作為，另行提起行政爭訟或請求國家賠償？凡此均衍生爭訟。

二、法院拍賣行為性質應為公法行為，應逕以拍賣收據為折抵銷項憑證

- (一) 法院拍賣行為與營業稅之稽徵

依據營業稅法第三十五條第一項規定：「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。」可知，我國目前營業稅係採以二個月為一課徵週期之週期稅，並採內包制，於銷售貨物或勞務及進口貨物時，即課徵營業稅，係由營業人於應稅貨物或勞務之定價時，營業稅即已內含其中（註七）。而營業稅之稅基，依據營業稅法第十五條第一項之規定，係以營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額之餘額，為當期應納或溢付營業稅額，再乘以營業稅法第十條以下之各該適用之稅率。至於何為銷項、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，而得以其掣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（註八）。

按營業人以進項稅額扣抵銷項稅額以計算其營業稅額時，應具有載明其名稱、地址及統一編號之統一發票，或者營業性質特殊及小規模之營業人，經財政部核定，得免用統一發票，依其掣發之普通收據而為憑證（註九）。就統一發票之印製，得由政府印製發售或核定營業人自行印製，然其格式、記載事項與使用辦法，仍應依財政部相關規定辦理（註十）；其開立方式，亦應經主管稽徵機關核定以使用收銀機開立，或以收銀機收據代替逐筆開立統一發票（註十一）。

（二）法院拍賣行為之性質與營業稅申報扣抵之憑證認定

按強制執行法第一條規定，民事強制執行事務，於地方法院及其分院設民事執行處辦理之。是法院辦理動產、不動產、船舶及航空器執行之拍賣行為，以拍賣動產為例，係由執行係債權人依據執行名義（註十二）聲請法院為強制執行，由法官或司法事務官命書記官督同執達員（註十三），於執行法院或動產所在地行之（註十四），法院得命債務人報告其財產狀況（註十五），於有強制其到場之必要時，執行法院得拘提（註十六）、管收（註十七）；且法院對拍賣之動產不負物之瑕疵擔保責任（註十八），法院對於拍定人尚可催告拍定人給付價金，拍定人未繳足價金或不繳價金而再拍賣時，原拍定人除不得應買外，如再拍賣之價金低於原拍賣價金及因再拍賣所生之費用者，原拍定人應負擔其差額，其所繳納之保證金不足抵償差額時，執行法院應依職權以裁定確定差額，並對原拍定人強制執行（註十九）。凡此種種，均可見法院辦理強制執行所為拍賣行為，具有濃厚的公法色彩，應屬公法行為，縱法院拍買之結果於某些範圍內（如仍適用權利瑕疵擔保、投標人之意思表示錯誤得撤銷及繼受取得等）具有私法上買賣行為之效力，仍無法免除法院拍賣行為本身所具備之公法性質。

又法院因拍賣行為所開立之收據係基於公權力主體所為之拍賣行為而開立之收據，屬執行法院於辦理強制執行之拍賣程序中之公文書，依據行政訴訟法第一百七十六條準用民事訴訟法第三百五十五條第一項推定為真實，即應得直接為營業稅之扣抵憑證，無須經財政部再為核定。

三、系爭規定與系爭函違反憲法第十九條租稅法律主義

關於憲法第十九條租稅法律主義之意涵，本院歷來著有諸多解釋，以晚近釋字第692號解釋為例，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，以法律明文規定。」於法院辦理強制執行所為之拍賣行為，於拍定人（即買方營業人）拍定後，實際上已繳納營業稅，然系爭規定與系爭函卻仍以法院拍賣所得之收據，不能逕行扣抵銷項稅額，仍須待財政部出具繳款書始得扣抵，無異俗諺所謂「一頭牛扒兩層皮」，影響進項稅額能否、以及如何扣抵，進而影響營業稅額之計算，業已涉及稅基之認定，卻未有法律之明文依據，乃構成憲法租稅法律主義之違反，牴觸憲法第十九條之規定，應屬違憲。

註一：該注意事項已於 100 年 8 月 11 日廢止，該款規定改列於 100 年 6 月 22 日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第 38 條第 1 項第 11 款：「……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯。」於 101 年 3 月 6 日最新修正意旨相同。

註二：關於法院依據強制執行法所為之拍賣行為，其性質為何，學說上可分為私法說（又可分為出賣人債務人、債權人及執行機關說）、公法說（又可分為類似公用徵收之公法處分、公法契約及裁判上之形成程序說）與折衷說（即二階段說，程序為公法、效力為私法），學者間見解不一。有採私法說者，如陳計男，《強制執行法釋論》，初版，2002 年 8 月，第 342 頁。有採公法說者，如陳榮宗，《強制執行法》，修訂 2 版，2002 年 10 月；賴來焜，《強制執行法各論》，初版，2008 年 4 月，第 121 頁。有採折衷說者，如張登科，《強制執行法》，修訂版，2010 年 2 月，第 273 頁；楊與齡，《強制執行法論》，修訂版，2007 年 9 月，第 391 頁。實務上一般則以最高法院 31 年 9 月 22 日民刑庭總會決議及最高法院 47 年台上字第 152 號、49 年台抗字第 83 號判例及 64 年台上字第 2200 號判例，認屬私法說（如前揭陳榮宗、張登科、賴來焜等著），亦有解釋實務見解係採折衷說（前揭楊與齡著）。

註三：就法院拍賣行為採公法說或折衷說學者，均認有國家賠償法之適用，如陳榮宗，前揭書，第 344 頁。國家賠償法學者如葉百修，《國家賠償法之理論與實務》，增訂 2 版，2011 年 3 月，第 140 頁。日本學說亦採同一見解（如古崎慶長，《國家賠償法》，有斐閣，昭和 48 年 1 月，第 101 頁參照）。

註四：實務上雖無具體案例，不過，歷來實務見解對於以法院執行拍賣行為而聲請國家賠償者，均非以無國家賠償法之適用而駁回，應可推論實務上仍認有國家賠償法之適用。參見最高法院 80 年度台上字第 166 號、第 2722 號、82 年

度台上字第 2066 號、85 年度台上字第 813 號、第 1527 號、86 年度台上字第 3779 號、90 年度台上字第 676 號、91 年度台上字第 2276 號、92 年度台上字第 912 號、92 年度台再字第 31 號及 94 年度台上字第 2328 號等民事判決。

註五：民法第 391 條至第 397 條規定參照。

註六：理論上於這種情形，是行政機關行使裁量權，是否具有特殊之情事，而使其裁量限縮甚至僅得行使特定措施而別無選擇，由法院審查是否有裁量瑕疵之情形，而非變相逕以法院判斷限制行政機關之裁量權行使。相關討論，可見吳庚，《行政法之理論與實用》，增訂第 11 版，2010 年 9 月，頁 120 以下。

註七：營業稅法第 32 條第 2 項規定參照。

註八：營業稅法第 33 條第 3 款規定參照。

註九：營業稅法第 32 條第 1 項規定參照。

註十：營業稅法第 32 條第 4 項規定及稽徵機關辦理營業人自行印製收銀機統一發票注意事項、稽徵機關核定營業性質特殊營業人使用統一發票作業要點、統一發票使用辦法參照。

註十一：營業稅法第 32 條第 5 項規定參照。

註十二：強制執行法第 4 條第 1 項規定參照。

註十三：強制執行法第 3 條第 1 項規定參照。

註十四：強制執行法第 61 條第 1 項規定參照。

註十五：強制執行法第 20 條規定參照。

註十六：強制執行法第 21 條規定參照。

註十七：強制執行法第 22 條規定參照。

註十八：強制執行法第 69 條規定參照。

註十九：強制執行法第 68 條之 2 規定參照。

協同意見書

大法官 羅昌發

依據財政部中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（一〇〇年八月十一日廢止）第三點第四項第六款規定，法院拍賣貨物之情形，買方營業人須取得由稽徵機關填發之營業次繳款書第三聯（扣抵聯），始能於報繳營業稅時，持為進項憑證，扣抵銷項稅額（該規定已改列於一〇〇年六月二十二日及一〇一年三月六日修正發布之加值型與非加值型營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款）。財政部八十五年十月三十日台財稅字第八五一九二一六九九號函另載謂：「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

款後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……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，……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。」（本函釋及前揭注意事項之規定，以下合稱系爭規定）多數意見認系爭規定違背憲法第十九條租稅法律主義之規定。本席敬表同意。然本號解釋對於本件核心問題之人民財產權及平等權遭受侵害，略未處理；理由書對於本件所違反租稅法律主義之類型，則容有斟酌餘地；且本號解釋所造成對第三人之「溢出」效果，亦值加以說明。爰提出本協同意見書。

壹、本件核心問題：人民財產權及平等權遭受侵害

一、有關侵害財產權部分

（一）憲法第十五條規定，人民財產權應受保障。其所稱財產權之範圍，顯不限於私法所規定之物權與債權及若干公法所創設的智慧財產權，而應包括人民所擁有具經濟價值之其他財富。財產權保障之方式，包括禁止國家於非為公共利益且無合理補償之情形下，徵收人民財產，或以其他方式相當程度地限制人民財產權之行使或造成人民財務負擔。國家依法課徵租稅，固不等同於侵害或剝奪人民財產權，然如國家所要求人民負擔的財稅義務顯非法律所要求或不符正當程序，且其金額（於絕對數目而言，或相對於納稅義務人經濟能力而言）非微不足道，其結果將使人民財產減少，甚難認為人民財產權未因此遭受剝奪或侵害。

（二）營業稅應內含於銷售價金之中（後述）；經法院拍賣者，其拍賣價款中亦內含營業稅。參與拍賣程序之應買人依法律規定之程序，於買受拍賣物並向法院繳付款項後，即已依法繳清其應繳之營業稅。由於依原因事件發生當時之法律，國家就營業稅款並無優先受分配之權，故買受人已經繳納內含於拍賣價格之營業稅，由有優先權之債權人優先受償或與其他債權人一同分配；如有不足，則導致國家並未收足營業稅的結果。財政部透過系爭規定，確保國家於未能由拍賣價款中足額分配營業稅款時，將由買受人再為繳納而獲償付稅款（否則買受人將無法扣抵銷項稅額）。其規定使已依法繳納營業稅之買方營業人，無法以其已繳納稅款，申報扣抵銷項稅額；而必須重複繳納營業稅，始可申報扣抵銷項稅額。其結果，相當於國家要求買方營業人就同一筆交易，繳納二次營業稅。又由於法院拍賣貨物並由營業人承買之情形，其金額於絕對數目而言，或相對於該承買人經濟能力而言，多非微不足道，財政部系爭規定明顯剝奪或侵害人民財產權。

- (三) 本席就此種對人民財產權武斷剝奪的行為是否符合憲法第二十三條所規定「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之」的各項要件不擬詳細分析。以結論而言，此種規定完全由國家角度出發，以稅捐稽徵機關是否已收到稅款為基礎，決定是否承認買方營業人扣抵銷項稅額之權利；而非由納稅義務人角度出發，認定買方營業人既已依法繳納稅捐，自應許其扣抵銷項稅額。甚難認其對人民財產權之剝奪，符合憲法第二十三條必要性之要件。且因其重複要求繳稅之規定並無法律之依據，故明顯不符憲法第二十三條所規定必須「以法律限制之」之要件。

二、有關侵害平等權部分

- (一) 憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」此條規定一方面確保人民得以平等方式享有憲法上之其他權利；另一方面，亦在確保人民就非憲法上的權利或利益，仍可享平等的保障（見本席於釋字第六九二號解釋所提協同意見書）。故不問系爭規定是否對人民財產權造成侵害或剝奪，均應檢視人民有無因系爭規定而受差別待遇之情形。
- (二) 憲法第七條雖未界定「一律平等」的涵義，然該條的重點，應在比較人民在相同或類似的情形下，是否受到相同或不同的待遇。如其所受待遇有所差異，不論其屬法令明文的差別待遇（*de jure discrimination*），或法令上雖無差別待遇，但實際運作的結果，產生事實上的差別待遇（*de facto discrimination*），均可構成第七條的違反。而憲法第七條所規範的差別待遇，應包括二要件：其一，必須被比較的情形為「相同」或「類似」。其二，必須人民所受之待遇有所差異（亦即有法令上之差別待遇或有事實上之差別待遇）。
- (三) 加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第三十三條規定：「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。」由第一款及第二款可知，其所規定之憑證（主要係統一發票），顯係指出賣人所開具之文件。又依前揭修正營業稅法實施注意事項第三點第四項各款（包括系爭規定之第六款）規定：「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：一、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。二、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。三、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。四、報社出具經編號並送經主管稽徵機關驗印之廣告費收據。五、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。六、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）。七、其他經財政部核定之憑證。」（此等規定大體均已納入一〇〇年六月二十二日修正發布之營業稅法施行細則第三十八條規定）一般之買賣與法院或海關之拍賣，對買受人而言，其均係以有對價的方式支出金錢以獲得貨物；且買受之價格均已內含營業稅；故由營業稅法的角度而言，兩類之買賣，情形極為類似。而此注意事項第三點第四項中，第一款至第五款（即海關及法院拍賣以外之買賣）均規定直接以賣方營業人開立或填發之憑證作為扣抵銷項稅額之依據；僅系爭之第六款（海關及法院之拍賣）之情形，須稽徵機關收到稅款（已經徵起），並由稽徵機關開立繳款書，始得作為扣抵銷項稅額之憑證。換言之，於系爭規定下，法院與海關拍賣之情形，必須符合由稽徵機關徵起及由稽徵機關開立繳款書兩項額外要件。此二要件均為其他情況之買方營業人所不需符合。系爭規定顯對由海關及法院拍賣購得貨物之營業人，造成歧視性之待遇（法規上的差別待遇），而違反憲法第七條之規定。

- （四）此種違反憲法第七條規定之差別待遇情形，亦顯難符合憲法第二十三條之要件。蓋姑不詳細論述系爭規定是否符合「必要」之要件，及是否屬該條所列舉「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形之一（本席認系爭規定並無法通過必要性要件之檢視），如僅就該條所規定必須「以法律限制之」之要件而言，系爭規定所造成之歧視效果，並無法律為其根據；故其顯不符合憲法第二十三條之要件。

貳、系爭規定所違反租稅法律主義之類型

- 一、本席於本院釋字第七〇三號及第七〇五號解釋協同意見書中均曾闡釋，憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」之規定所涵蓋的租稅法律主義要求，包括下列類型：第一，租稅構成要件必須以法律或法律授權之行政命令明文規定；如此種事項非以法律或法律授權之行政命令明文規定，將違反租稅法律主義。第二，某一租稅事項雖非租稅構成要件，但如非技術性或細節性之租稅事項，仍應以法律明文規定；如屬非技術性或細節性之租稅事項，卻不以法律明文規定，將違反租稅法律主義。第三，已經有法律規定之租稅事項（不論是否有關租稅構成要件）

，其規定之內容仍必須達於必要程度的明確性；如其內容未達於必要的明確程度，將違反租稅法律主義。第四，某一租稅事項雖有法律規定，主管機關仍應本於其法定職權範圍內，忠實地闡釋及執行法律；如主管機關所訂定發布行政命令或函釋之內容，對法律規定有所誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦應認為屬違反租稅法律主義之情形。

二、多數意見引租稅構成要件必須以法律定之以及解釋租稅法律不應逾越法律之範圍等兩項理由作為論述基礎（見本號解釋理由書第一段），並認為，系爭規定使買方營業人不能依營業稅法第十五條第一項規定，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（見本號解釋理由書第四段）。其意究係指系爭規定屬違反前揭租稅法律主義之第一種類型抑或第四種類型，並不明確。本席認為，本件所涉及之租稅法律主義核心問題，應係在於主管機關所訂定發布行政命令之內容對法律規定有所曲解，因而直接或間接違背法律規定，並因而導致違反租稅法律主義之情形（即第四種類型）。蓋營業稅法已經明定賣方營業人銷售應稅貨物，應將營業稅額內含於貨物之定價中，故出賣人所出具之憑證，即應可作為扣抵銷項稅額之憑證；且同法第三十三條第一款、第二款所列舉者，均直接以賣方營業人所出具之憑證作為抵扣之依據；不論以任何之法律解釋原則，均無法得出主管機關依據同條第三款「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」之規定，可以針對海關或法院拍賣之情形，附加「稽徵機關已經徵起」及「稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯」等二要件，始得使買方營業人憑以扣抵銷項稅額。主管機關顯未忠實解釋及執行營業稅法第三十三條第三款之規定，因此而違反租稅法律主義。

叁、本號解釋對第三人造成之溢出效果

一、憲法第一百七十一條規定：「法律與憲法牴觸者無效。」第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」而依一般法理，經宣告違憲而無效之法令，原應溯及於違憲時起，發生無效之效果。然基於兼顧現實及避免法秩序突然變動之衝擊，本院於絕大多數之情形，並不使遭認定為違憲之法律或行政命令發生溯及失效之結果。釋字第五九二號解釋理由書謂：「本院大法官依人民聲請所為法令違憲審查之解釋，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力；經該解釋宣告與憲法意旨不符之法令，基於法治國家法安定性原則，原則上自解釋生效日起失其效力。」然本院解釋亦非不得賦予溯及的效力。例如釋字第五九二號解釋理由書即謂：「刑事確定判決所依據之刑事實體法規經大法官解釋認違反基本人權而牴觸憲法者，應斟酌是否賦予該解釋溯及效力。惟本院釋字第五八二號解釋宣告與憲法意旨不符之最高法院三十一年上字第二四二三號、四十六年台上字第四

一九號判例等為刑事訴訟程序法規，且已行之多年，相關刑事案件難以計數，如依據各該違憲判例所為之確定判決，均得依刑事訴訟法之規定提起非常上訴，將造成社會秩序、公共利益之重大損害，故該解釋除對聲請人據以聲請解釋之案件，具有溯及效力外，並未明定賦予一般溯及效力。」即闡述是否賦予溯及效力之考量因素。在不賦予溯及效力之情形下，本院解釋針對原因案件之當事人（即釋憲之聲請人），仍例外的賦予溯及的效力，使其得以獲司法救濟。釋字第一七七號解釋文第二段即稱：「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」。

二、本號解釋所涉及者，除本件據以聲請之原因事件外，尚有諸多其他拍賣程序之買方營業人無法持法院收據作為扣抵銷項稅額的情形。依據營業稅法施行細則第二十九條規定，買方營業人之進項稅額憑證，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，於五年期間內扣抵。故買方營業人未於當期申報之情形，其扣抵權尚未行使；且在五年之內尚未喪失。上述尚未扣抵之情形，顯與稅務案件經判決確定之情形不同。本號解釋公布後，法院拍賣程序之其他應買人於施行細則第二十九條所規定五年期限內尚未扣抵者，亦產生實質效益；此等應買人應得於符合本解釋之條件下，就其買受法院拍賣物所已繳營業稅，扣抵銷項稅額。本號解釋此種溢出效果，與賦予本院解釋溯及效力之情形不同，應為事物本質所應然，茲併予釐清。

協同意見書

大法官 湯德宗

本案聲請人永安租賃股份有限公司代表人王○堉先生於民國八十七年四月以新臺幣（下同）1,740,130,000 元承受（註一）臺灣板橋地方法院八十六年度民執實字第四五九一號清償債務強制執行案房地標的，其中房價 1,326,690,000 元（內含營業稅 63,175,714 元）。聲請人於同日檢附該地方法院出具之民事強制執行案款收據，依加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第十五條第一項之規定，（註二）向財政部臺北市國稅局（下稱北市國稅局）申報扣抵營業稅，遭該局否准。聲請人不服，提起行政爭訟，迭經臺北高等行政法院九十四年度訴字第一四九三號判決及最高行政法院九十七年度判字第六三號判決駁回確定在案。

北市國稅局否准（本案聲請人申請扣抵營業稅）之理由為：聲請人檢附之執行法院所出具之（民事強制執行案款）「收據」，並非財政部七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（下稱「注意事項」）第三點第四項第六款（註三）所稱之「由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）」。而聲請人所以無法由稽徵機關取得「營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）」，實因財政部八十五年十月三十

日台財稅第八五一九二一六九九號函（下稱「函釋」）教示稽徵機關僅於實際取得法院分配之營業稅款（參見第二點），或已徵起原未獲法院分配之營業稅款（參見第三點）時，始得出具營業稅繳款書第三聯（扣抵聯），供拍定（或承受）人申報扣抵之結果。

「函釋」第二點規定：

「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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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。」

「函釋」第三點規定：

「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（四〇六）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。」

聲請人於九十七年六月以前揭「注意事項」第三點第四項第六款及「函釋」第二點、第三點有牴觸憲法第十九條租稅法律主義之疑義，聲請本院解釋憲法。另鴻立鋼鐵股份有限公司代表人金○成先生以最高行政法院九十九年度裁字第三四九四號裁定適用前揭「函釋」有違憲疑義；可成科技股份有限公司代表人洪○樹先生以最高行政法院一〇〇年度判字第一三八三號判決適用前揭「函釋」有違憲疑義，分別於一〇〇年七月及九月聲請本院釋憲，因所涉標的相同，爰決議併本案受理。

本席贊同並協力形成本件可決之多數，宣告系爭「注意事項」第三點第四項第六款及「函釋」第二點、第三點違反憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。鑑於本號解釋之性質特殊，且關於解釋後續救濟部分語焉不詳，恐造成適用上之困惑，爰提出協同意見書如下。

壹、本號解釋所非難者乃政府機關之「不作為」狀態

本案原因事實之荒謬處，一言以蔽之，在於有關機關（財政部及執行法院）各執本位、各行其是，形成一種消極「不作為」狀態，使得聲請人無法行使其營業稅法所規定之進項稅額扣抵請求權，而侵害其憲法上所保障之權利（財產權）。（註四）

申言之，按我國營業稅制，營業人銷售應稅貨物應將營業稅額內含於貨物之定價；（註五）而拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，其徵收率為百分之五；（註六）是承買人（如本案之聲請人）於承受（或拍定）拍賣物時，其拍定價額中已內含百分之五的營業稅額。次按營業稅法第十五條第一項（註七）之規

定，營業人當期應納稅額，應以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額計算；是承買人於支付承受（或拍定）價金於執行法院時，自得申請扣抵當期銷項稅額。詎料執行法院以其僅係代行拍賣，並非稽徵機關，爰僅出具載有「實收金額」（而無「營業稅額」）之「收據」；而財政部則以營業稅未能全額徵起時，倘准許承買人全額扣抵，恐致政府稅收損失，前揭「注意事項」第三點第四項第六款乃規定，法院（及其他機關）拍賣貨物時，承買人應持稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯），申請扣抵（銷項稅額）；並以前揭「函釋」第二點、第三點教示稽徵機關：僅於實際取得法院分配之營業稅款，或已徵起原未獲法院分配之營業稅款時，始出具營業稅繳款書第三聯（扣抵聯），供承買人申報扣抵。綜上，聲請人雖已依法完稅，卻因財政部及執行法院各執本位，竟無從申報扣抵！（註八）

面對前述由系爭「注意事項」與「函釋」所形成的不合理狀態，解釋理由書第二段首先指出：營業稅法第三十三條之意旨乃為貫徹「營業稅額內含於貨物定價」之原則，而課賣方營業人以開立載有營業稅額之「憑證」的義務；至同條第三款（註九）所謂「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證」，乃為因應實際需要而設——當賣方營業人開立之憑證非為（同條前二款所定之）「統一發票」時，為杜浮濫，乃授權財政部進行核定——非謂財政部據此而有自由裁量之權。（註十）其次，解釋理由書第三段進一步指出：執行法院所出具之「收據」縱未載明營業稅額，然既載有「實收金額」，且得自拍賣筆錄等文書確認拍賣（或變賣）物之種類及其價額，並可依規定之徵收率，計算得出營業稅額，應認為已屬營業稅法第三十三條第三款所謂「載有營業稅額之憑證」，於理財政部即應予核定，俾承買人得以之作為進項稅額憑證。解釋理由書第四段更總結判定：系爭財政部「注意事項」與「函釋」規定，已導致合法進項稅額憑證無從用以申報扣抵營業稅，損及承買人「當期」扣抵所得享有之利益，遑論申報扣抵之期間（五年）屆滿後，（註十一）將喪失進項稅額扣抵請求權。是與憲法第十九條之「租稅法律主義」——租稅構成要件，例如「稅基」（含營業稅額及繳納期間），應以法律或法律明確授權之法規命令定之——顯有牴觸。（註十二）

貳、本號解釋後，「誰」能獲得「如何」之救濟？

由於本號解釋所非難者，乃由系爭「注意事項」及「函釋」所構成之政府「不作為」狀態，與一般常見之因政府「作為」而侵害人民權益者迥異，如何宣示解釋效力，提供有效救濟途徑，實為本號解釋之困難所在。解釋理由書第五段僅寥寥數語，指示「相關機關應依本號解釋意旨儘速協商」，核定執行法院出具之收據，「作為買方營業人（即承買人）進項稅額之憑證」。其意義尚非明確，有

進一步闡明之必要。

一、兩種可能的個案救濟途徑

現制下，司法院大法官僅事抽象審查（解釋）法規有無牴觸憲法，則本號解釋宣告系爭「注意事項」第三點第四項第六款及「函釋」違憲，應不予援用，了無疑義。茲成疑問者，本件應如何對聲請人提供個案救濟。

按本院歷來之解釋，（註十三）為予人民聲請憲法解釋之適切誘因，凡確定終局裁判所適用之法令經本院解釋宣告違憲者，原受不利確定裁判之聲請人即得據本院解釋，提起再審或非常上訴，以為例外之個案救濟。

理論上，予本案聲請人個案救濟之機會，有兩種可供選擇之途徑。第一種途徑可循本號解釋理由書第三段「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」之思路，逕行宣示：「是聲請人自得以執行法院開立之收據，扣抵其銷項稅額，以為救濟」。

惟多數大法官為避免「法官造法」之批評，（註十四）決定循營業稅法第三十三條之規定，由財政部「核定」執行法院出具之「收據」，作為救濟。理由書第五段乃指示：「相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部……核定，作為買方營業人進項稅額之憑證」。然因此卻衍生出其他問題。

二、財政部之「核定」既屬通案性質，「外溢」效果在所難免

按前述財政部之「核定」，乃屬通案性質。亦即，相關機關協商後，凡由執行法院開立（載有拍賣物種類及拍定或承受價額）之「收據」，財政部將概予核定，使得作為買方營業人進項稅額之憑證。次按營業稅法施行細則第二十九條但書（註十五）之規定，進項稅額憑證之申報扣抵期間，以五年為限；是凡持有自本號解釋公布之日起前五年內，由執行法院開立（載有拍賣物種類及拍定或承受價額）之「收據」之承買人，縱非本案之聲請人，一俟財政部「核定」執行法院開立之拍賣收據得作為進項稅額之憑證後，皆得據本號解釋尋求救濟。如此使得其他與聲請人處於類似境遇之人民亦得在五年內「搭便車」申報扣抵之結果，顯屬本號解釋之「外溢」效力（spillover effects）。雖與大法官解釋僅限於對聲請人提供個案救濟之解釋先例不符，然因本案所欲對治者乃政府之「不作為」，事物本質不同，形塑之救濟乃異，殆亦無可厚非。

三、本號解釋無意否定前此財政部否准扣抵之處分效力

猶需一言者，本號解釋既未宣告系爭「注意事項」及「函釋」規定溯及失效（自始無效），則本號解釋公布前，稅捐稽徵機關援用系爭「注意事項」及「函釋」規定，否准扣抵銷項稅額之處分仍屬合法，乃無稅捐稽徵法第二十八條第二項所謂「適用法令錯誤」之情形，自不生同條第三項（註十六）加計利息返還溢

繳稅額之問題，應併指明。

本案原因事實顯屬不公，然因事涉「政府失靈」(government failure)之「不作為」狀態，大法官雖有心矯枉，囿於司法權之本質，所能著力者有限。唯願藉此喚起全民重視，共同努力打造更合理的生活秩序。

註一：參見強制執行法第七十條第四項（「應買人所出之最高價，如低於底價，或雖未定底價而債權人或債務人對於應買人所出之最高價，認為不足而為反對之表示時，執行拍賣人應不為拍定，由執行法院定期再行拍賣。但債權人願依所定底價承受者，執行法院應交債權人承受」）及同條第五項（「拍賣物依前項規定，再行拍賣時，應拍歸出價最高之應買人。但其最高價不足底價百分之五十；或雖未定底價，而其最高價顯不相當者，執行法院應作價交債權人承受；債權人不承受時，執行法院應撤銷查封，將拍賣物返還債務人」）。

註二：參見加值型及非加值型營業稅法第十五條第一項（「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額」）。

註三：修正營業稅法實施注意事項第三點第四項第六款規定：「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：六、……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）。」（嗣改列於一〇〇年六月二十二日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第三十八條第一項第十一款）

註四：參見司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款（「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、人民、法人或政黨於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律或命令發生有牴觸憲法之疑義者」）。

註五：參見中華民國七十七年六月二十八日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（一〇〇年八月十一日廢止）第三點第一項，嗣於一〇〇年一月二十六日另增訂於「營業稅法」第三十二條第二項。

註六：法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點（84.11.01）第四點：「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%」。

註七：參見前揭註二。

註八：嗣稅捐稽徵法第六條修正，增訂營業稅款之收取應優先於其他債權及抵押權，類似本案之不合理情形當大為減少。參見稅捐稽徵法（100.11.08 修正公布）第六條第二項（「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」）。

註九：營業稅法第三十三條第三款：「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……三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」

註十：如「事實」與法律規定之「構成要件事實」相當，行政機關即「應」作成特定效果之行政處分，學說上稱此類行政處分為「羈束處分」（gebundener Verwaltungsakt），詳見吳庚，《行政法之理論與實用》，第十二版，頁117（2012年10月）。

註十一：參照行政程序法第一百三十一條第一項（「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅」）。

註十二：參見司法院釋字第705號解釋（系爭令所釋示之內容，涉及稅基之計算標準，應以法律或法律具體明確授權之命令定之）；釋字第703號解釋（系爭決議否准法律所定得為扣除之成本費用，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義）；釋字第640號解釋（憲法第十九條規定，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、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之）。

註十三：參見釋字第一七七號解釋（「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」）；釋字第一八五號解釋（確定終局裁判所適用之法律或命令，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）；釋字第一九三號解釋（本院釋字第一七七號解釋於聲請人以同一法令抵觸憲法疑義而已聲請解釋之各案件，亦可適用）；釋字第六八六號解釋（本院就人民聲請解釋之案件作成解釋公布前，原聲請人以外之人以同一法令抵觸憲法疑義聲請解釋，雖未合併辦理，但其聲請經本院大法官決議認定符合法定要件者，其據以聲請之案件，亦可適用本院釋字第一七七號解釋）。

註十四：姑不論「依法審判」所稱之「法」，其意涵原待法官（於個案審酌）認定；且法官個案裁判原以實現個案正義為目的，並應據以形塑必要之救濟；大法官作為最高司法機關，職司憲法至高性（supremacy of the Constitution）之維護，必要之法官造法殆無可避免。實際上，大法官造法之先例所在多有。例如：釋字第三號（「監察院關於所掌事項是否得向立法院提出法律案，憲法無明文規定……基於五權分治，平等相維之體制，參以該條及第七十一條之制定經過，監察院關於所掌事項，得向立法院提出法律案」）；釋字

第五三五號解釋（於法律未為完備之設計前，應許受臨檢人、利害關係人對執行臨檢之命令、方法、應遵守之程序或其他侵害利益情事，於臨檢程序終結前，向執行人員提出異議）；釋字第六二七號解釋（「於該法律公布施行前，除經總統同意者外，無論上開特定處所、物件或電磁紀錄是否涉及國家機密，均應由該管檢察官聲請高等法院或其分院以資深庭長為審判長之法官五人組成特別合議庭審查相關搜索、扣押之適當性與必要性」）；並參見釋字第一七七號及釋字第一八五號解釋（參見前揭註十三）。

註十五：營業稅法施行細則第二十九條：「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。」

註十六：參見稅捐稽徵法第二十八條第二項（「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限」）及第三項（「前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還」）。

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，將系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，未能適時行使扣抵稅額權利之不利結果。

茲分別說明如下：

壹、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	財政部 85 年 10 月 30 日
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规模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。（第 1 項）	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〇〇二二〇一號函辦理。
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；買受人為計開立統一發票。（第 2 項）	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。
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）	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（四〇六）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
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	稅額。
第四項準用該條款規定視	
為銷售勞務者，所自行開	修正營業稅法實施注意事項第
立載有營業稅額之統一發	3 點第 4 項
票。	三、一般規定
三、其他經財政部核定載有營	（四）營業人報繳營業稅，以
業稅額之憑證。	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
x（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	
	：	
	進項稅額＝憑證總計金額 x	
	徵收率 1+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%。」

貳、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

一、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。

二、財政部與稽徵機關均無權限或義務出具進項稅額憑證。

三、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。

叁、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提下所為之規定。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。

肆、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抵觸營業稅法第 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）作為進項稅額憑證」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）。

伍、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（註一）），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 3 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 3 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 3 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。

註一：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。

抄永安租賃股份有限公司代表人王○堉釋憲聲請書

主 旨：為臺北高等行政法院 94 年度訴字第 01493 號判決（附件一）及最高行

政法院 97 年度判字第 63 號判決（附件二）所適用之修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款及財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋（附件三）違反憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條疑義，謹聲請 鈞院大法官解釋憲法事。

說明：依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及同法第 8 條規定聲請釋憲，謹將有關事項敘明如后：

壹、聲請解釋憲法之目的：

修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款及財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋增列加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 14 條、第 15 條及第 32 條第 1 項所未規定之要件，抵觸憲法第 15 條人民財產權之保障、第 19 條人民依法納稅義務及第 23 條法律保留原則之精神，應屬無效，謹請貴院大法官予以解釋，以維憲法保障人民權益之精神。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及憲法之條文：

一、緣聲請人為臺灣板橋地方法院（下稱板橋地院）86 年度民執實字第 4591 號清償債務強制執行事件之債權人，87 年 4 月 9 日以新臺幣（下同）17 億 4,013 萬元承受債務人大總建設股份有限公司座落臺北縣永和市之不動產房屋與土地，其中房屋部分承受時之價款為 13 億 2,669 萬元，且內含營業稅款 6,317 萬 5,714 元。聲請人遂於 93 年 7 月 6 日檢附「臺灣板橋地方法院內含系案營業稅之民事強制執行案款收據」，向臺北市稅捐稽徵處申發系案營業稅繳款書未獲准發給（聲證 1 號），並向續辦營業稅稽徵業務之臺北市國稅局申請扣抵營業稅款 6,317 萬 5,714 元，惟臺北市國稅局轄屬大安分局以 93 年 7 月 8 日財北國稅大安營業字第 0930027445 號函覆（聲證 2 號）以「未收到板橋地院拍賣之該案稅款」及「未檢附法院拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）」之憑證為由，否准聲請人之稅額扣抵。

二、聲請人不服上揭處分而提起訴願及行政訴訟，經臺北高等行政法院及最高行政法院分別以 94 年度訴字第 1493 號判決及 97 年度判字第 63 號判決予以駁回。經查行政法院判決之主要理由略以：

1. 關於法院及其他機關拍賣貨物，依財政部所頒修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款後段之規定，須提出「由稽徵機關填發之營業稅繳款書第 3 聯（扣抵聯）」。財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函亦載明：「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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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。至未獲分配營業稅款，應由稽徵機關另行填發『營業稅隨課違章（406）核定稅額繳款書』向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵，如有滯欠未繳納者，應以欠稅程序處理；如已徵起者，對買受人屬依加值型及非加值型營業稅法第 4 章第 1 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。」此係中央主管機關財政部本於職權為執行有關營業稅法相關規定稽徵作業技術性及細節性之必要釋示，符合營業稅法有關稅額之計算及營業人申請以進項稅額扣抵銷項稅額時，應具何種憑證之規定，並未增加法律所無之限制，尚無違反行政法上「不當聯結禁止」原則，與憲法第 19 條及第 23 條之規定亦無抵觸。

2. 再就法院拍賣貨物之實務言，營業稅之徵收，僅優先於普通債權，通常無法全額獲得分配，甚至完全未獲分配，惟此屬買受人事前所得計算或推估之風險，本應由其自行審酌評估是否或如何出價買受。若稅捐稽徵機關不考量營業稅額能否徵起，即准許買受人就營業稅額全額扣抵，將發生由與該拍賣事件毫無瓜葛之全民納稅人共同承擔該無法徵起營業稅額之風險，亦即由政府全額補貼買受人之不公平現象。財政部基於維護公益之必要，就上開法院拍賣貨物之稽徵作業疑義，以 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函為必要之釋示，自無不妥。
3. 司法院釋字第 367 號解釋關於財政部 75 年 4 月 1 日台財稅第 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）規定應自該解釋發布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力乙節，因上開作業要點於 84 年 11 月 1 日及 88 年 6 月 17 日財政部已 2 次修正發布，即新修正之作業要點並無變更申報納稅主體問題，自可適用云云。

三、本案所涉憲法條文：

本案聲請人雖於訴願、行政訴訟程序訴請撤銷上揭否准扣抵營業稅額處分，惟上級機關及行政法院一再適用有違憲疑義之修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款及財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋，於加值型及非加值型營業稅法第 14 條、第 15 條及第 32 條第 1 項外，另以行政命令創設營業銷售人向國庫繳清營業稅款作為准予買受人扣抵營業稅額之限制條件，係於法律規定外添加課稅要件，實已違法侵害人民之財產權，並與憲法第 15 條「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」之規定、第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之「租稅法律主義」，及第 23 條「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增加公共

利益所必要者外，不得以法律限制之」之「法律保留原則」等意旨發生抵觸。

叁、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

一、查我國舊營業稅法原規定按營業人每次銷售金額，課徵千分之六營業稅，此項千分之六即為應納營業稅額，應由營業人按期申報繳納。74 年 11 月 15 日公布施行加值型營業稅，則改為由營業人於一定期間內之銷售總額減去進貨總額後，就其差額（即加值部分）課徵加值型營業稅（稅率為百分之五，當時財政部曾多次精算，經此改變，營業人之營業稅賦與舊制依銷售金額課徵千分之六，大致相當），惟因每筆交易行為時，無從得知當期其他銷貨金額與當期全部進貨金額，故加值型營業稅之原始設計者，乃決定將計算方式改為於每筆交易行為，依營業稅率計算營業稅，作為銷售貨物營業人所收取之「銷項稅額」（即為購買貨物營業人之「進項稅額」），先行附加於貨價上，再由銷售貨物營業人，每期申報時將當期銷項稅額減去當期進項稅額，計算當期應納或溢付稅額，二者實際計算結果相同。簡言之，加值型營業稅制乃就營業人每期之銷貨總額扣除進貨總額之加值部分，課徵加值型營業稅，與舊營業稅法係以營業人每筆交易行為課徵營業稅，迥然不同。亦即，依現行營業稅法規定，每一筆交易行為並不產生「應納」營業稅，「應納」營業稅必須由銷售貨物營業人每二個月，就「當期」銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，始為「當期」應納或溢付營業稅額，申報繳納（營業稅法第 15 條第 1 項及第 35 條第 1 項參照）。財政部訂定「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」（下稱營業稅作業要點）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%」。該條所規定公式中「應納」營業稅額，顯然為「營業稅額」，亦即出售人「銷項稅額」與買受人「進項稅額」之誤，此為本件財政部相關規定及函釋之所以違憲之根本原因，先予敘明。

二、按「稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」貴院釋字第 420 號及第 496 號解釋闡明綦詳，依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項及第 14 條第 2 項之規定，營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額為其「進項稅額」（即為銷售貨物營業人所收取之「銷項稅額」），該營業人於申報繳納當期「應納營業稅額」時，可由當期「銷項稅額」中扣減，此項買受人應享之法定權利乃為加值型營業稅之基本精神所在，亦為憲法保障之人民財產權，且依前揭營業稅法第 15 條第 3 項規定，「進項稅額」指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額，則本於租稅法律主義之精神，依營業稅法之立法目的，衡酌經濟上之

意義及實質課稅之公平原則，買受營業人於購買貨物或勞務之時，能舉證已依規定支付營業稅額者，即得依營業稅法規定，主張將其進項稅額扣抵其銷項稅額之權利，要與出賣人是否繳納營業稅無關，此由營業稅法並未規定銷售（拍賣）人未向稅捐機關申報所收取之「銷項稅額」者，或稽徵機關未收到銷售人當期應繳營業稅款者，買受人即不得以該項交易所支付之「進項稅額」扣抵其「銷項稅額」（營業稅法第 19 條參照），兩相對照，法意甚明。

三、查財政部修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款規定「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，除同法施行細則第 38 條所規定者外，尚包括下列憑證：……6. 海關拍賣貨物，由稽徵機關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 3 聯（扣抵聯）。」及 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋「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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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。」惟查：

1. 按「人民有依法律納稅之義務。」「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」「左列事項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二、關於人民之權利、義務者。三、關於國家各機關之組織者。四、其他重要事項之應以法律定之者。」憲法第 19 條、第 23 條及中央法規標準法第 5 條分別定有明文，且「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定」、「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，……其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」迭經貴院釋字第 217 號、第 268 號、第 274 號、第 313 號、第 367 號、第 385 號及第 413 號解釋分別說明在案，足見行政機關不得逾越法律所定稅目、稅率、納稅方法、稅捐減免或優惠等項目之外，增加法律所無之規定，並加重人民之稅負，否則即有違憲法上之法律保留原則及租稅法律主義。

2. 次按營業人以「進項稅額」扣抵「銷項稅額」者，依營業稅法第 33 條及第

35 條規定，應檢附退抵稅款及其他有關文件，並出具法律規定之憑證，此項憑證以統一發票為主，但同法第 32 條第 1 項但書另規定「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」。再按營業稅法第 33 條第 3 款雖授權財政部核定統一發票以外其他因交易行為而產生之憑證，得由營業人用以扣抵銷項稅額，惟依其法律本身之立法目的，及整體規定之關聯意義為綜合判斷，可知授權之目的在於：對於特殊性質之交易行為，因出賣人未開立統一發票，得由財政部核定交易行為中產生與統一發票具同等甚或更高公信力之交易憑證作為進項稅額之扣抵憑據，此由修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 1 款及第 5 款規定「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。」「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」等得作為進項憑證自明。

3. 第查法院拍賣貨物時，依「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第 2 點規定，得免用統一發票，再徵諸前述「水、電、瓦斯等公用事業開立之收據扣抵聯」及「中油公司各加油站開立之收銀機收據影本」得作為扣抵銷項稅額之憑證，法院為代表國家執行法律之機關，其收據之公信力，遠較一般統一發票為高，自無不准許以法院正式收據代替憑證之理。易言之，法院收據得作為營業稅法第 33 條第 3 款規定之憑證，由買受人憑以於申報應納營業稅時主張扣抵，並按同要點第 4 點規定計算營業稅額，方符法義。
4. 再者，按「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。」營業稅法第 32 條第 1 項本文定有明文，可知銷售憑證必須由銷售營業人開立，然財政部或稅捐機關並非銷售營業人，營業稅法亦未授權財政部或稅捐機關自行填發憑證，財政部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 號函釋未經法律授權，竟規定「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後，就所分配之營業稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』……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」，顯已逾越授權之範圍，增加法律規定所無之限制。
5. 末查營業人於每筆交易行為時所開出之統一發票，買受人均可將其上所載之「營業稅額」作為「進項稅額」，用以扣抵「銷項稅額」，且營業人申報營業稅係定期辦理，並以同期中之全部「銷項稅額」扣減全部「進項稅額」後之餘額，作為「應納或溢付營業稅額」。營業人於申報前倒閉，或於繳稅時無力繳納，均不影響此一期間內所開出之統一發票，此乃營業稅法第 15 條第 1 項、

第 3 項及第 14 條第 2 項之當然法理及加值型營業稅制度之基本精神。此與稽徵機關於法院拍賣程序以出賣人應納營業稅額向法院聲明參與分配，因向法院聲請強制執行拍賣債務人財產之債權人，通常多為抵押權人或質權人，對賣得價金有優先受清償之權，稽徵機關極可能無法受分配到稅額之全部或一部情形完全相同。可知法院代營業人拍賣貨物所開立代替統一發票之收據，其中所含「營業稅額」，買受人可扣抵「銷項稅額」與營業稅法之規定相合，不應與出賣人是否繳納當期應納營業稅額發生關聯。否則依財政部前述規定，必須稽徵機關收到被拍賣貨物所有人繳納之營業稅後，經其填發營業稅繳款書，買受人始能據以主張將所繳於法院之營業稅額，作為進項稅額，豈非將出賣人未盡之納稅義務，轉加諸於買受人身上，且使買受人過去各交易階段已徵起之營業稅均無法扣抵，顯已構成重複課稅。且稅捐稽徵機關依前揭規定，於向出賣人無法徵起營業稅時，即逕行剝奪買受人依法以「進項稅額」扣抵「銷項稅額」之法定權利，因其中「銷項稅額」金額通常較「進項稅額」可能多出數倍以上，稅捐稽徵機關無法律依據，而課買受人依全部銷售金額按百分之五稅率之重稅，並否准扣抵，尤難能謂平。綜上，財政部前揭修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款後段及 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函，顯然違反前開營業稅法之立法意旨，逾越母法規定之範圍，增加母法所未規範之限制，與憲法第 19 條及第 23 條所揭禁法律保留及租稅法定原則相違背，侵害人民依憲法第 15 條受保護之財產權，應即失其效力。

- 四、第按「行政法所謂『不當聯結禁止』原則，乃行政行為對人民課以一定之義務或負擔，或造成人民其他之不利益時，其所採取之手段，與行政機關所追求之目的間，必須有合理之聯結關係存在，若欠缺此聯結關係，此項行政行為即非適法。」最高行政法院 90 年度判字第 1704 號判決（聲證 3 號）闡明綦詳，依營業稅法第 2 條規定，營業稅之納稅義務人為「銷售貨物或勞務之營業人」，貨物買受人並非法定納稅義務人，買受人於交付貨物價款併同交付營業稅款（即其進項稅款）予銷售人，即已完成其法定義務，並取得依營業稅法規定主張將其進項稅額扣抵其銷項稅額之權利，要與出賣人是否繳納營業稅無關，已如前述。前揭財政部所定修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款後段及 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函之目的，實由於就營業人之應納營業稅額向法院聲明參與分配，因營業稅僅優先於普通債權，稽徵機關極可能無法分配到稅款，財政部方另行規定須稽徵機關取得法院分配之營業稅款，就所分配之營業稅款填發營業稅繳款書後，買受人方得據以申報扣抵銷項稅額，亦即必須於稽徵機關收到被拍賣貨物所有人繳納之營業稅後，買受人始能主張將所繳於法院之

營業稅額，作為進項稅額，將納稅義務轉嫁於法院拍賣貨物買受人。財政部賦稅署 90 年間發布之台稅二發第 0900460213 號函即認為：非如此，如向出賣人收不到上項營業稅額，「即准讓買受人就該營業稅額全額扣抵，將形成政府全額補助買受人之不合理現象，並造成稅收損失。」顯見其將買受人扣抵銷項稅額之權利與出賣人是否繳納營業稅加以聯結，而其目的則出於將出賣人之納稅義務，轉由買受人負擔，以維護稅源，明顯違反前揭最高行政法院所揭禁之不當聯結禁止原則。

五、至於前揭財政部函釋及最高行政法院 97 年度判字第 63 號所謂「准讓買受人就該營業稅額全額扣抵，將形成政府全額補助買受人之不合理現象」云云，亦屬誤解，蓋先行附加於貨價上 5% 之營業稅，僅為計算加值型「應納」營業稅之依據，並非應繳納政府之稅收。實際上，每筆交易所附加之營業稅額，均由買受貨物之營業人給付銷售貨物之營業人作為後者之收入，財政部前開營業稅作業要點將「營業稅額」誤為「應納」營業稅額於前，致產生「准讓買受人就該營業稅額全額扣抵，將形成政府全額補助買受人」之誤解於後。又法院拍賣貨物拍定成交時，任何人包括稅捐稽徵機關，根本無法獲知債務人「應納」營業稅額之多寡，況且法院拍賣之貨物經多次減價後拍出（本案係法院第五拍時始由債權人承受），其價格多低於債務人之進貨時價格，銷售貨物營業人因此極可能並無「應納」營業稅額，或甚至尚有「溢付營業稅額」。惟無論如何，縱有「應納營業稅額」亦必然少於拍賣貨物價款中所含銷項稅額，蓋尚須減除債務人之進項稅額方為其應納營業稅額，前揭最高行政法院判決認「此屬買受人事前所得計算或推估之風險」，不僅強人所難，亦乏法律依據，更明顯違反前開營業稅法之立法意旨，增加法律所未規範之限制，確屬違法。

六、財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函迂迴逃避司法院釋字第 367 號解釋

1. 查財政部 75 年 4 月 1 日發布施行之「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」規定法院拍賣或變賣不動產時，由買受人持稽徵機關之拍賣或變賣貨物「營業稅繳款書」向公庫繳納後，始以該繳款書之扣抵聯作為進項稅額扣抵憑證。經貴院釋字第 367 號解釋認定「違反營業稅法第 2 條規定，變更申報繳納主體，應自解釋公布之日起至遲於屆滿一年內失其效力。」嗣財政部將作業要點相關規定修改為「法院拍賣或變賣貨物，其屬應課徵營業稅者，應於拍定或成交後，依法加計營業稅額，並通知所在地主管稽徵機關派員領取，向公庫繳納。」並函請司法院秘書長表示意見。司法院秘書長 84 年 6 月 9 日以 84 年秘台廳民二字第 09910 號函覆認為上揭作業方

式與司法院釋字第 367 號解釋意旨有違，未予同意，並建議是類案件應依法向法院聲明參加分配，由法院拍定後，優於普通債權代為扣繳之。亦即，稽徵機關應以拍賣貨物所有人（出賣人）為應納營業稅主體，行使稅務債權，如獲得分配，即應繳納國庫作為稅收，至如因其他抵押權人優先受分配，而使稽徵機關未受分配或受部分分配時，亦應依法請求法院發給債權憑證，繼續向納稅義務人（被拍賣、變賣貨物之原所有人）補徵，方屬正辦。

2. 嗣財政部雖於 84 年 11 月 1 日發布修正作業要點，其中第 5 點規定「法院拍賣貨物，其屬應課徵營業稅者，稽徵機關應『依法向法院聲明參加分配』。」惟因法院拍價中內含之營業稅乃債務人之「銷項稅額」而非應納營業稅，債務人尚須將此銷項稅額併入當期其他銷項稅額，再扣減當期進項稅額，方行申報繳納應納營業稅額，稅捐稽徵機關於法院拍賣貨物時無從得知債務人因拍賣所得而應納之營業稅額，無法提出證明文件，無從參與分配，且稅捐機關縱向法院聲明參與分配，因其受分配順序僅優於普通債權，甚有可能完全無法受分配，財政部復於 85 年 10 月 30 日作成台財稅第 851921699 號函釋「法院拍賣或變賣之貨物，稽徵機關應於取得法院分配之營業稅款後，就所分配之營業稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額。」另行規定須稽徵機關取得法院分配之營業稅款後，就所分配之營業稅款填發營業稅繳款書，買受人方得據以申報扣抵銷項稅額，亦即必須於稽徵機關收到被拍賣貨物所有人繳納之營業稅後，買受人始能主張將所繳於法院之營業稅額，作為進項稅額，仍將納稅義務變相轉嫁於法院拍賣貨物之買受人，實質上，仍違反貴院釋字第 367 號解釋所揭槩「依營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款及第 35 條之規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，如變更申報繳納之主體，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨」，前開函釋仍屬違憲，實彰彰甚明。

肆、關係文件之名稱及件數：

委任書乙紙。

聲證 1 號：臺北市稅捐稽徵處松山分處北市稽松山甲字第 9090902500 號函。

聲證 2 號：臺北市國稅局轄屬大安分局 93 年 7 月 8 日財北國稅大安營業字第 0930027445 號函。

聲證 3 號：最高行政法院 90 年度判字第 1704 號裁判。

附件 1：臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1493 號判決。

附件 2：最高行政法院 97 年度判字第 63 號判決。

附件 3：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：永安租賃股份有限公司

代表人：王 ○ 堉

代理人：柏 有 為 律師

藍 弘 仁 律師

中 華 民 國 97 年 6 月 13 日

(附件二)

最高行政法院判決

97 年度判字第 63 號

上 訴 人 永安租賃股份有限公司

代 表 人 王○堉

訴訟代理人 柏有為 律師

藍弘仁 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌忠嫻

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 4 月 28 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1493 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人於民國 93 年 7 月 6 日主張其 87 年 4 月承受臺灣板橋地方法院（下稱板橋地院）86 年度民執實字第 4591 號清償債務強制執行案房地標的計新臺幣（下同）1,740,130,000 元，其中房價 1,326,690,000 元，並檢附板橋地院民事強制執行案款收據，向被上訴人申報扣抵營業稅 63,175,714 元，經被上訴人所屬大安分局以 93 年 7 月 8 日財北國稅大安營業字第 0930027445 號函否准，上訴人不服，提起訴願遭決定駁回後，遂提起行政訴訟。

二、上訴人於原審起訴主張：被上訴人所適用之財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋違反不當聯結禁止原則，且未遵守司法院釋字第 367 號解釋意旨，明顯增加法律所無之限制，牴觸憲法關於人民財產權保障及行為時營業稅法中進、銷項稅額扣減之規定，依司法院釋字第 413 號解釋意旨，應屬無效。本件上訴人向板橋地院承受拍賣房屋所繳價款 1,326,690,000 元，既已包含應

納營業稅額 63,175,714 元，並取得板橋地院 86 年度民執實字第 4591 號收據，自得依營業稅法規定將該項進項稅額於銷項稅額內扣減之，被上訴人援引上開無效命令，認上訴人未檢附稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯，而否准上訴人之申請，顯有違誤。又稽徵機關就系爭營業稅是否已獲分配或已向系爭房屋出賣人徵起，均與上訴人得否扣抵無關；況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，足見本件應准予扣抵全部進項稅額 63,175,714 元，始為適法，爰請判決撤銷原處分及訴願決定；被上訴人並應准許上訴人以板橋地院收據為進項憑證，以其中所含營業稅額 63,175,714 元為進項稅額扣抵同額銷項稅額等語。

三、被上訴人則以：上訴人雖已繳足法院拍賣房屋之全部價款，惟經法院分配拍賣價款於各優先債權後，稽徵機關並未獲得分配營業稅款，依財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函規定，仍應由稽徵機關向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，如已徵起者，方得通知買受人就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額。上訴人僅持該強制執行案款收據，而未取得稽徵機關填發之營業稅繳款書第 3 聯（扣抵聯）為進項憑證，該強制執行案款收據尚非屬財政部核定載有營業稅額之憑證，故否准其申報扣抵，並無不妥等語，作為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：按「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額」、「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者應具有載明名稱、地址及統一編號之左列憑證：1. 購買貨物或勞務時所取得載有營業稅額之統一發票。……3. 其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」分別為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 15 條第 3 項、第 33 條所明定。次按「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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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。至未獲分配營業稅款，應由稽徵機關另行填發『營業稅隨課違章（406）核定稅額繳款書』向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵，如有滯欠未繳納者，應以欠稅程序處理；如已徵起者，對買受人屬依加值型及非加值型營業稅法第 4 章第 1 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。」經財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋在案。上開函釋，係財政部基於職權就法院拍賣或變賣貨物有關營業稅稽徵作業所為釋示，未逾越法律規定，自可適用。查本件上訴人於 87 年 4 月間承受板橋地院

86 年度民執實字第 4591 號清償債務強制執行案，房地總價 1,740,130,000 元，其中房價為 1,326,690,000 元，係屬應繳納營業稅之法院拍賣貨物案件，上訴人於 93 年 7 月 6 日檢附上開強制執行案款收據，向被上訴人申報扣抵營業稅 63,175,714 元，經被上訴人所屬大安分局以上訴人並未檢附「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 3 聯（扣抵聯）」之憑證申報扣抵，乃以 93 年 7 月 8 日財北國稅大安營業字第 0930027445 號函，否准其扣抵，揆諸上揭規定及說明，自無不合。再查，本件轄區稅捐稽徵機關並未取得法院分配之系爭營業稅款，轄區稅捐稽徵機關即使參與分配，因分配順位在抵押權人之後，亦無法分配稅款，復為兩造所不爭，稅捐稽徵機關既未分配到系爭營業稅款，自無從填發營業稅繳款書扣抵聯給上訴人，被上訴人否准申報扣抵，自屬於法有據。又新修正發布之「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」於 84 年 11 月 1 日及 88 年 6 月 17 日財政部已 2 次修正發布，已無司法院釋字第 367 號解釋所認變更申報納稅主體問題，自可適用。本件被上訴人否准上訴人申報扣抵營業稅，核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，因而將上訴人之訴駁回，經核於法洵無違誤。

五、按營業人申請以進項稅額扣抵銷項稅額時，其憑證之種類及應記載之事項，營業稅法第 33 條定有明文。關於法院及其他機關拍賣貨物，依財政部所頒修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款後段具體指明，須提出「由稽徵機關填發之營業稅繳款書第 3 聯（扣抵聯）」。財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函：「……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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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（406）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 4 章第 1 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。」係中央主管機關財政部本於職權為執行有關營業稅法相關規定稽徵作業技術性及細節性之必要釋示，對於稽徵機關取得法院分配之營業稅款後，始填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」，將扣抵聯送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額；未獲分配之營業稅款，應由稽徵機關另向貨物之原所有人補徵之，如已徵起者，應通知買受人就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額，符合營業稅法有關稅額之計算及營業人申請以進項稅額扣

抵銷項稅額時，應具何種憑證之規定，並未增加法律所無之限制，尚無違反行政法上「不當聯結禁止」原則，與憲法第 19 條及第 23 條之規定亦無牴觸。再就法院拍賣貨物之實務言，營業稅之徵收，僅優先於普通債權（稅捐稽徵法第 6 條參照），通常無法全額獲得分配，甚至完全未獲分配，此屬買受人事前所得計算或推估之風險，本應由其自行審酌評估如何出價買受。若稅捐稽徵機關不考量營業稅額能否徵起，即准許買受人就營業稅額全額扣抵，將發生由與該拍賣事件毫無瓜葛之全民納稅人共同承擔該無法徵起營業稅額之風險，亦即由政府全額補貼買受人之不公平現象。財政部基於維護公益之必要，就上開法院拍賣貨物之稽徵作業疑義，以 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函為必要之釋示，自無不妥。至於銷售貨物之營業人是否依規定向稅捐稽徵機關申報銷售額及應繳營業稅額，雖不影響買受人依法享有之扣抵權，但仍以買受人已合法取得營業稅法第 33 條規定之憑證為前提。若買受人「未能取得法定之憑證」或係「取得非實際交易對象或虛設行號之統一發票」，仍無以該進項稅額扣抵銷項稅額之餘地。本件上訴人並未檢附「由稽徵機關填發之營業稅繳款書第 3 聯（扣抵聯）」之憑證申報扣抵，且轄區稅捐稽徵機關並未取得法院分配之系爭營業稅款，即使參與分配，因分配順位在抵押權人之後，亦無法分配到稅款，為原審確認之事實。從而，被上訴人否准上訴人申請以板橋地院之收據為進項憑證扣抵銷項稅額，即無不合。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，聲明廢棄，非有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 3 月 13 日
（本件聲請書其餘附件略）

抄可成科技股份有限公司代表人洪○樹釋憲聲請書

主 旨：茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人可成科技股份有限公司與稽徵機關間有關核發證明事務事件，經最高行政法院 100 年度判字第 1383 號確定終局裁判認為稽徵機關否准聲請人核發進項稅額扣抵憑證之聲請，並無違誤，而駁回上訴。是項確定終局裁判所援引適用財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋【附件 2】，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，違反憲法第 19 條「租稅法

律主義」及第 23 條「法律保留原則」，且與釋字第 367 號解釋所揭櫫營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義意旨不符，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之經過及性質

緣聲請人因參與臺灣臺南地方法院 94 年度執字第 21564 號清償債務強制執行事件拍賣程序，於 97 年 4 月 29 日拍定買受不動產（含土地及建物）及動產標的物，價額合計 742,542,000 元，經聲請人繳足全部價金後，取得權利移轉證書及不動產及動產點交執行命令。其中建物不動產及動產拍定價格分別為 306,608,000 元及 206,709,000 元，因上開售價已內含營業稅，聲請人計得申報扣抵營業稅額應為 24,443,667 元〔 $(306,608,000 + 206,709,000) \div 1.05 \times 0.05$ 〕，遂於同年 10 月 23 日據以向稽徵機關申請核發進項憑證供作申報扣抵銷項稅額之用，嗣經稽徵機關援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋，以該拍賣標的物營業稅尚未向被拍賣或變賣貨物之原所有人（即債務人）新藝纖維股份有限公司徵起為由，未准其所請。聲請人不服，經提起訴願仍遭駁回在案。循序向高雄高等行政法院起訴、最高行政法院提出上訴，遭高雄高等行政法院 99 年度訴字第 284 號判決【附件 3】、最高行政法院 100 年度判字第 1383 號判決【附件 4】予以駁回。

參、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有牴觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解：

（一）財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋顯違反憲法第 19 條租稅法定主義，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 按「在中華民國境內銷售貨物，應依營業稅法規定課徵加值型或非加值型營業稅。」「營業稅之納稅義務人，應為銷售貨物或勞務之營業人」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 1 條及第 2 條第 1 款著有明文。我國營業稅以消費或移轉行為為其稅捐客體，故原則上本應以受商品或勞務之給付者為納稅義務人。惟為稽徵經濟之考慮，立法上將之設計為間接稅，以其相對人為納稅義務人，然後在事實上通過轉嫁，使營業稅之稅捐負擔，復歸於受商品或勞務之給付者（購買人）。惟值得注意者，此所謂「轉嫁」為交易當事人間關於稅捐負擔之私法上的約定，不改變該稅捐之稅法上的義務人：轉嫁者，不因此免除其稅法上之納稅義務；受轉嫁者，不因此變為稅法上之納稅義務人（參見黃茂榮著，稅法總論 2002 年 5 月初版，頁

334-372)。

2. 次按「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。」「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」為營業稅法第 14 條第 2 項、第 15 條第 1 項及第 3 項所明定。復依「強制執行法上之拍賣係買賣之一種，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，執行法院為代債務人出賣之人而已」最高法院 47 年台上字第 15 號判例可資參照。申言之，法院依強制執行法拍賣動產及不動產之營業稅徵免，均應與民法上一般買賣等同視之，亦即以拍定人為買受人，並由法院代債務人出賣。是以法院依強制執行法拍賣動產及不動產，其買賣行為不論係依營業稅法第 3 條第 1 項之「自行銷售貨物」予拍定人，或依同條第 3 項第 4 款之「委託他人（即法院）代銷貨物」予拍定人，其債務人均應課徵營業稅。此項稅額即為拍定人（買受人）依同法第 15 條第 3 項所支付之「進項稅額」，並同時為債務人（出賣人）依同法第 14 條第 2 項所收取之「銷項稅額」。
3. 再按「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。」「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」為營業稅法第 32 條第 1 項及第 2 項所明定。依同法營業人開立銷售憑證時限表【附件 5】規定，不論依買賣業、製造業或加工業，均以交貨時為開立銷售憑證之時限，但交貨前已收貨款者，應先行開立。復依財政部 81 年 10 月 13 日台財稅第 811680915 號函釋【附件 6】：「營業人委託貴公司拍賣且於拍賣會中賣出之物品，貴公司應於收到買受人支付之價金時，通知賣方依說明二所規定之時點開立統一發票與貴公司，惟在此之前貴公司如將拍賣物交予買方或支付賣方任何款項，均應請賣方依規定開立統一發票。」足見銷售貨物之營業人，無論其自行銷售貨物或委託他人銷售貨物，依營業稅法相關規定，均應於交貨時開立相關憑證予買受人。
4. 第按修正營業稅法實施注意事項【附件 7】第 3 條第 4 項第 6 款後段明定，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，須以「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）。」作為扣抵憑證。而法院拍賣既與一般買賣之營業稅徵免相同，加以法院拍賣貨物應以稽徵機關所填發營業稅繳款書作為扣抵憑證，因此在買受人（拍定人）支付價金時，稽徵機關即應填發載有營業稅額之營業稅繳款

書扣抵聯予買受人，俾以作為買受人（拍定人）申報扣抵銷項稅額之進項憑證；換言之，法院拍賣之買受人（拍定人）繳足價金時，稽徵機關即負有開立進項憑證予買受人之義務。

5. 未按財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定：「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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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（406）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 4 章第 1 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」由此可知，僅稽徵機關取得法院分配稅款後，買受人始能取得進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額；反之，如稽徵機關未能取得法院分配稅款者，對於已繳足拍賣價金（含稅）之買受人，因其未能取得進項憑證，即受有不能扣抵銷項稅額之不利益。
6. 然而「人民有依法律納稅之義務」、「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」、「關於人民之權利義務應以法律定之」、「應以法律規定之事項，不得以命令定之」憲法第 19 條、第 170 條及中央法規標準法第 5 條、第 6 條分別定有明文。「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即屬違反租稅法律主義」迭經貴院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號及第 640 號解釋在案。惟查財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋竟以行政命令免除稽徵機關核發進項憑證之義務，致使買受人無法享有轉嫁營業稅之法律上利益，由於營業人當期應納稅額，為銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，上開函釋實含有拒絕買受人取得進項稅額憑證之意思，事實上即有使買受人負擔額外稅金之效果，非但違反憲法第 19 條租稅法律主義，並與前開大法官解釋意旨有違。
7. 小結：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋將稽徵機關

營業稅債權循強制執行程序未獲分配之不利益，移轉由業已依營業稅法第 15 條第 3 項繳納進項稅額之買受人承擔，使買受人一方面已繳納營業稅，另一方面卻不能取得進項憑證扣抵銷項稅額之權利，對買受人極為不公平，實已增加納稅義務人法律所無之限制，違反憲法第 19 條之租稅法律主義。

(二) 財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋違反「不當聯結禁止原則」，且與釋字第 367 號解釋之意旨不符，顯有違反憲法第 19 條租稅法律主義之嫌乙節：

1. 按「營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之『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 2 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，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。」業經釋字第 367 號解釋闡明在案，合先述明。
2. 嗣經財政部詢據司法院民事廳意見後，於 84 年 11 月 1 日修正發布營業稅法施行細則第 47 條及作業要點等規定，明定此類案件由稽徵機關依法向法院聲明參與分配。惟因部分此類案件，稽徵機關聲明分配營業稅款，卻未獲償，為免造成政府未向被拍賣人收取銷項稅額，卻需給予拍定人（營業人）進項稅額扣抵，爰財政部以 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，上開未獲分配營業稅款，由稽徵機關另行發單向被拍賣人或變賣貨物之原所有權人補徵，拍定或買受之營業人得就已分配或已徵起之營業稅額申報扣抵等【參見附件 8，第 3 頁第 23 行以下】。換言之，是項營業稅倘未能徵起或僅徵起部分，則已於拍定價額中繳納是項稅款之拍定人，即須承擔不能就其所繳納全數營業稅額取得進項憑證辦理申報扣抵銷項稅額之不利益。此種作法不啻重蹈釋字第 367 號解釋違憲之歧途，在未有法律明文或授權之情形下，僅以行政函釋將稽徵機關營業稅債權透過強制執行程序參與分配未能受償之風險，完全移轉由拍定人承擔，侵奪拍定人依營業稅法本應享有之租稅扣抵權利，仍難謂符合租稅法律主義，縱被告機關未於形式上直接將納稅義務人由出賣人（債務人）改為買受人（拍定人），然其作法係課予拍定人應俟稽徵機關對於出賣人之營業稅債權滿足後始得享有扣抵權

利之義務，實質上等同以解釋函令剝奪或部分剝奪納稅義務人本於營業稅法上進項稅額得扣抵銷項稅額之權利，與釋字第 367 號解釋意旨顯不相符。

3. 另按「行政法所謂『不當聯結禁止原則』，乃行政行為對人民課以一定之義務或負擔，或造成人民其他之不利益時，其所採取之手段，與行政機關所追求之目的間，必須有合理之聯結關係存在，若欠缺此聯結關係，此項行政行為即非適法。而汽車行車執照須在一定期限內換發，主要目的在於掌握汽車狀況，以確保汽車行駛品質進而維護人民生命、身體、財產法益；而罰鍰不繳納涉及者為行政秩序罰之執行問題，故換發汽車行車執照，與汽車所有人違規罰鍰未清繳，欠缺實質上關聯，故二者不相互聯結，前開道路交通安全規則第 8 條有關罰鍰繳清後始得發給行車執照之規定，亦有悖『不當聯結禁止原則』。」最高行政法院 90 年度裁字第 703 號裁定可資參照。惟查，本件稽徵機關於拍賣程序因營業稅債權受償順位僅優先於一般債權而劣後於抵押權，致不能徵起或僅能徵起部分，與拍定人已納營業稅取得進項憑證以扣抵銷項稅額之權利，二者間並無實質關聯，是以財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，非但違反上開判決意旨，亦與不當聯結禁止原則之精神相悖。
4. 小結：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋將稽徵機關營業稅債權透過強制執执行程序參與分配未能受償之風險，完全移轉由拍定人承擔，而令拍定人不能享有其繳納稅款後本應享有之銷項稅額扣抵權利，非但違反行政法上不當聯結禁止原則，亦違反釋字第 367 號解釋所揭櫫營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義意旨。

(三) 財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋就拍定人已繳納之營業稅額重複課稅，顯有違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之嫌乙節：

1. 子曰：「富與貴，是人之所以欲也；不以其道得之，不處也。貧與賤，是人之所以惡也；不以其道得之，不去也。君子去仁，惡乎成名？君子無終食之間違仁，造次必於是，顛沛必於是！」（論語·里仁篇第四）。語云：「君子愛財取之有道；小人愛財不顧體面。」上句話對君子適用，對國家更應適用！國家不應由納稅義務人獲得不義之財，而形成公法上的不當得利。財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋實含有拒絕開立進項憑證予已繳納營業稅之買受人的意思，致使拍定人扣抵銷項稅額的權益受到損害，國庫倘有一絲一毫此不義之財之流入，豈非猶如不潔之血液輸入血庫般，

造成整個血庫之污染乎？由於最終營業人皆將銷項稅額轉嫁其後手，並在有前手時，扣減來自前手之進項稅額（至於前手有無徵收繳交國庫，與後手無關，而屬前手之給付遲延與執行問題）。本件聲請人即系爭法院拍賣物之拍定人，其所繳納之拍賣價金均已內含前手之營業稅額，不論稽徵機關是否徵起，於拍定人繳足拍賣價金時，自應准予扣抵銷項稅額，始符加值型營業稅之基本原則。惟查財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定或買受之營業人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，質言之，國家既已受領拍定人所繳納已內含營業稅之拍定價額，卻又剝奪拍定人轉嫁上開營業稅之可能性及權益，與營業稅之建制原則及量能課稅原則皆有不符，國家因此所獲得不義之財，即如同不潔之血液輸入血庫般，遽已造成整個血庫之污染。

2. 次按「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即屬違反租稅法律主義。」迭經釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號解釋闡明在案。由此可見，有關租稅之賦課及徵收程序，均應以「法律」為依據，且人民亦僅依法律或法律明確授權之命令負有繳納租稅之義務。倘僅因稽徵機關未獲法院分配稅款，即犧牲拍定人扣抵銷項稅額之權益，完全不顧人民財產之保障，以行政命令剝奪拍定人之依法得扣抵銷項稅額之權利，自有違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之精神。況稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款，並得另行填發「營業稅隨課違章核定稅額繳款書」向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，是項國家租稅債權已然成立，如有滯納未繳納者，稽徵機關自應依欠稅程序追償，故財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋以欠缺法律授權之行政命令，擅自規定拍定人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，容有重複課稅之嫌，已損及拍定人之權益。

3. 小結：依營業稅法相關規定，拍定人所繳納之拍賣價金均已內含前手之營業稅額，因此不論稽徵機關是否徵起，於拍定物再行出售時，均應准予拍定人扣抵銷項稅額。況稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款得另行向債務人發單補徵，是國家租稅債權已然成立，倘稽徵機關如未獲法院分配稅款

，自應依欠稅程序追償。惟財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定或買受之營業人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，乃以欠缺法律授權之行政命令，損害拍定人扣抵銷項稅額之權益，實質上係就拍定人已繳納之營業稅額重複課稅，非但與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之精神不符，並與前開大法官解釋之意旨相悖。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由貴院為之，憲法第 173 條定有明文；人民、法人或政黨於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，對於終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定；貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經貴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，前經貴院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人可成科技股份有限公司與稽徵機關間有關核發證明事務事件，經最高行政法院 100 年度判字第 1383 號確定終局裁判認為稽徵機關援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋否准聲請人核發進項稅額扣抵憑證之聲請，並無違誤，非但違反憲法第 19 條租稅法定主義及憲法第 23 條法律保留原則，亦有不當侵害聲請人及公司股東受憲法第 15 條所保障之財產上權利，並與釋字第 367 號解釋所揭禁營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義之意旨相悖。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有貴院大法官會議解釋，始得據以救濟，並確保國家稅捐稽徵機關依法行政，爰此聲請解釋憲法。

肆、所附關係文件之名稱及件數：

附件 1：委任書正本乙件。

附件 2：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋乙紙。

附件 3：高雄高等行政法院 99 年度訴字第 284 號判決共 16 頁乙份。

附件 4：最高行政法院 100 年度判字第 1383 號判決共 9 頁乙份。

附件 5：修正營業稅法實施注意事項共 3 頁乙份。

附件 6：財政部 81 年 10 月 13 日台財稅第 811680915 號函釋乙紙。

附件 7：營業人開立銷售憑證時限表（88.6.28）共 4 頁乙份。

附件 8：100 年 6 月 21 日監察院 100 財正 0029 糾正案共 5 頁乙份。

此 致

司 法 院

聲請人：可成科技股份有限公司

代表人：洪 ○ 樹

代理人：德勤商務法律事務所

王 元 宏 律師

中 華 民 國 100 年 8 月 31 日

（附件四）

最高行政法院判決

100 年度判字第 1383 號

上 訴 人 可成科技股份有限公司

代 表 人 洪○樹

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 許春安

上列當事人間有關核發證明事務事件，上訴人對於中華民國 99 年 8 月 12 日高雄高等行政法院 99 年度訴字第 284 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人參與臺灣臺南地方法院（下稱臺南地院）94 年度執字第 21564 號清償債務強制執行事件，於民國 97 年 4 月 17 日標得新藝纖維股份有限公司（下稱新藝公司）及其他個人等債務人之不動產（含土地及建物）及動產，經繳足全部價金新臺幣（下同）742,542,000 元，取得臺南地院 97 年 4 月 29 日核發不動產權利移轉證書，於 98 年 10 月 23 日以其依拍定價格所繳付之款項，已包含進項稅額計 24,443,667 元為由，申請核發進項憑證，以供申報扣抵銷項稅額，經被上訴人所屬新化稽徵所（下稱新化稽徵所）以系爭拍定新藝公司標的物等之營業稅尚未徵起，以 98 年 10 月 27 日南區國稅新化三字第 0980053579 號函復，否准所請。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審判決駁回。

二、上訴人起訴主張：（一）當債務人為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）上之營業人時，不論係同法第 3 條第 1 項之「營業人自行銷售貨物」予拍定人，或依同條第 3 項第 4 款之「營業人委託他人（即法院）代銷貨物」予拍定人，均應課徵營業稅。此項稅額即為拍定人依同法第 15 條第 3 項所應支付之「進項稅額」，並同時為出賣人依同法第 14 條第 2 項所應收取之「銷項

稅額」。依營業稅法施行細則第 32 條之 1、法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點（下稱作業要點）第 4 點規定，可知拍定價額與一般買賣成交價額相同，均已內含債務人之銷項稅額。是買受人（拍定人）為營業人時，依營業稅法第 15 條第 3 項規定，其進項稅額即為出賣人（債務人）之銷項稅額，而上述銷項稅額已內含於拍定價額，於買受人（拍定人）依規定繳足全部拍定價金時，基於營業稅實務上屬代收代付之性質，應認為買受人（拍定人）已支付上開稅款，稽徵機關自應發給進項憑證，以供拍定人申報扣抵銷項稅額。（二）訴願決定及原處分援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋（下稱財政部 85 年函釋）否准上訴人之申請，違反營業稅法上稽徵機關開立扣抵憑證予買受人之義務規定，不啻將稽徵機關稅捐債權未獲分配之不利益歸由買受人負擔，增加納稅義務人法律上所無之義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義。（三）原處分援引適用之財政部 85 年函釋違反「不當聯結禁止原則」，且與司法院釋字第 367 號解釋精神不符等語，求為判決：撤銷訴願決定及原處分。被上訴人對於上訴人 97 年 10 月 23 日申請就法院拍賣取得新藝公司及其他個人等債務人之不動產及動產已繳足拍定價金之進項稅額 24,443,667 元核發進項扣抵憑證事件，應作成就上開金額准予核發進項扣抵憑證之行政處分。

三、被上訴人則以：本件稅捐稽徵機關並未取得法院分配之系爭營業稅款，且縱參與分配，因分配順位在抵押權人之後，亦無法分得稅款，新化稽徵所既未分配到系爭營業稅款，自無從填發營業稅繳款書扣抵聯與上訴人申報扣抵銷項稅額，新化稽徵所援引財政部 85 年函釋規定，以該拍賣標的物營業稅尚未向出賣人（即債務人新藝公司等）徵起為由，否准其申請，自屬於法有據。司法院釋字第 367 號解釋意旨，係 83 年時就修正前之營業稅法施行細則第 47 條暨作業要點，有關拍賣、變賣貨物時，由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，變更申報繳納之主體，有違租稅法律主義所為之解釋，核與本案有間，且現行修正公布後法令暨財政部上開函釋，並無變更申報繳納主體問題等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）法院拍賣貨物，拍定人與債務人有各種組合，非必均屬應課徵營業稅之情形。本件拍定人為上訴人，新藝公司為拍賣貨物之債務人，雖均屬營業人，但系爭貨物之買賣，並非按照一般營業模式成交，而是經由法院拍賣撮合，主管稽徵機關並非被拍賣或變賣貨物之原所有人，財政部 85 年函釋係為解決拍賣貨物取得憑證之問題，符合營業稅法有關稅額之計算及營業人申請以進項稅額扣抵銷項稅額時，應具何種憑證，並未增加法律所無之限制，尚無違反行政法上「不當聯結禁止」原則，與憲法第 19 條及

第 23 條之規定亦無抵觸。(二)上訴人係向被上訴人請求核發進項扣抵憑證，惟營業人申請以進項稅額扣抵銷項稅額時，必須以法定憑證勾稽，而憑證之種類依營業稅法第 33 條，除統一發票外，則為「經財政部核定載有營業稅額之憑證」。財政部對於經法院拍賣屬應課徵營業稅貨物者，既已發布 85 年函釋，亦即須待稽徵機關取得法院分配之營業稅款後，始填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」，將扣抵聯送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額；未獲分配之營業稅款，應由稽徵機關另向貨物之原所有人補徵之，如已徵起者，應通知買受人就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額，上開函釋為財政部針對是類情形核定之憑證，下屬稽徵機關之被上訴人據以審核應否發給上訴人憑證，即無違誤。(三)司法院釋字第 367 號解釋涉及者，乃貨物拍賣時營業稅之「申報繳納」主體，由營業人變更為拍定人（即買受人）之問題，核與本件爭執者為如何發給憑證者不同。(四)財政部在司法院釋字第 367 號解釋之後既已發布 85 年函釋，則修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款所稱稽徵機關填發營業稅繳款書之時點自應依照該函釋規定於分配到營業稅款或徵起後為之。(五)作業要點第 8 點規定，乃因進口貨物係由海關向進口貨物之收貨人或持有人代徵之緣故，此觀營業稅法第 2 條第 2 款及第 41 條規定自明。亦即此係海關用以執行公法上債權之程序，與本案由一般債權人依據強制執行法執行其私法上債權有所不同等語，因之駁回上訴人之訴。

五、上訴意旨略以：(一)依營業稅法第 2 條第 1 款規定，營業稅之納稅義務人，即為銷售貨物或勞務之營業人。而法院依強制執行法拍賣動產及不動產之營業稅徵免，應與民法上一般買賣等同，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，並由法院代債務人出賣。法院拍賣與一般買賣之營業稅徵免相同，於買受人（拍定人）支付價金時，由於價金已包含出賣人（債務人）之銷項稅額在內，稽徵機關訂定修正營業稅法實施注意事項，認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）予拍定人扣抵，稽徵機關即有義務交付進項憑證予買受人（拍定人），供其申報扣抵銷項稅額之用。因此，法院拍賣之買受人（拍定人）繳足拍定價金時，稽徵機關即應填發營業稅繳款書扣抵聯載有營業稅額，作為買受人（拍定人）申報扣抵銷項稅額之進項憑證。原判決未查，將上訴人與債務人二者混為一談，援引財政部 85 年函釋駁回上訴人之訴，有判決不適用法規之違背法令。(二)本件稽徵機關於拍賣程序因營業稅債權受償順位僅優先於一般債權而劣後於抵押權，致不能徵起或僅能徵起部分，與拍定人已納營業稅取得進項憑證以扣抵銷項稅額之權利，並無實質關聯。買受人已取得之扣抵權利若尚待稽徵機關向出賣人徵起營業稅方得行使，不僅未有法律依據，違反租稅

法定主義，且違反不當聯結禁止原則。（三）營業稅法第 33 條係規定財政部得核定載有營業稅額之憑證，財政部於無法律授權下創設營業稅憑證類型，增加納稅義務人法律所無之義務，與租稅法定主義及法律保留原則不符等語。

六、本院查：

- （一）按「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明名稱、地址及統一編號之左列憑證：……3. 其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」分別為營業稅法第 15 條第 3 項、第 33 條第 3 款所明定。又按「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，除同法施行細則第 38 條所規定者外，包括下列憑證……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 3 聯（扣抵聯）。」為修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款所規定。復按「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%。」「法院拍賣或變賣貨物前，應通知所在地主管營業稅稽徵機關。稽徵機關應於收到法院通知後，儘速查明該貨物應否課徵營業稅，其屬應課徵營業稅者，應於該貨物拍賣、變賣終結或依法交債權人承受之日 1 日前，依法向法院聲明參與分配。」及「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 4 點之計算公式計算之應納營業稅額，為參與分配之金額。」為作業要點第 4 點、第 5 點及第 6 點所規定。上開作業要點乃財政部為加強法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅之聯繫與處理，所訂定關於法院及海關拍賣或變賣貨物時，應納營業稅額之計算公式、相關機關間之通報流程等細節性及執行性事項之行政規則，核與營業稅法之立法意旨相符。又「法院拍賣或變賣之貨物屬應課徵營業稅者，稽徵機關應以取得法院分配之營業稅款後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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。至未獲分配營業稅款，應由稽徵機關另行填發『營業稅隨課違章（406）核定稅額繳款書』向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵，如有滯欠未繳納者，應以欠稅程序處理；如已徵起者，對買受人屬依營業稅法第 4 章第 1 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。」亦經財政部 85 年函釋在案。該函釋係財政部本於職權為執行有關營業稅法相關規定稽徵作業技術性及細節性之必要釋示，對於稽徵機關取得法院分配之營業

稅款後，始就所分配稅款填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」，將扣抵聯送交買受人屬營業稅法第 4 章第 1 節計算稅額之營業人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額；未獲分配之營業稅款，應由稽徵機關另向貨物之原所有人補徵之，如已徵起者，應通知買受人就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額，符合營業稅法有關稅額之計算及營業人申請以進項稅額扣抵銷項稅額時，應具何種憑證之規定，並未增加法律所無之限制，尚無違反行政法上「不當聯結禁止」原則，與憲法第 19 條規定亦無抵觸。另司法院釋字第 367 號解釋意旨，係以財政部 75 年 4 月 1 日台財稅第 7522284 號函發布之作業要點第 2 項之（1）規定，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，已變更營業稅法所定申報繳納營業稅之主體規定，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨，而宣告違憲，惟財政部 85 年函釋並未變更營業稅法所定申報繳納營業稅之主體，未違反司法院釋字第 367 號解釋意旨，上開作業要點及財政部 85 年函釋，本件自均得予以援用。

- （二）本件被上訴人否准上訴人核發進項稅額扣抵憑證之申請，係因被上訴人於臺南地方法院 94 年度執字第 21564 號清償債務強制執行事件程序中，尚未徵起，原判決認經法院拍賣屬應課徵營業稅貨物者，須待稽徵機關取得法院分配之營業稅款後，填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」，將扣抵聯送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額；而司法院釋字第 367 號解釋涉及者，乃貨物拍賣時營業稅之「申報繳納」主體，由營業人變更為拍定人（即買受人）之問題，與本件爭執者為如何發給憑證者不同，本件尚無該解釋之適用；且本件亦無修正營業稅法實施注意事項第 3 條第 4 款第 6 目後段規定及作業要點第 8 點規定之適用等上訴人於原審之主張何以不足採，業於理由中，詳加論斷，因認被上訴人否准上訴人申請以臺南地院核發之不動產權利移轉證書為由，請求核發進項憑證，以供申報扣抵銷項稅額，即無不合，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋、判例，亦無抵觸，亦無違反不當聯結禁止原則、租稅法定主義與法律保留原則，並無所謂原判決有違背法令之情形。上訴人上訴意旨係對於原判決業經詳予論述不採之事由再予爭執，指摘其不當，尚難認為合法之上訴理由。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 100 年 8 月 11 日

（本件聲請書其餘附件略）

抄鴻立鋼鐵股份有限公司代表人金○成釋憲聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人鴻立鋼鐵股份有限公司與稽徵機關間有關核發證明事務事件，經最高行政法院 99 年度裁字第 3494 號確定終局裁判認為稽徵機關否准聲請人核發進項稅額扣抵憑證之聲請，並無違誤，而駁回上訴。是項確定終局裁判所援引適用財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋【附件 2】，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，違反憲法第 19 條「租稅法律主義」及第 23 條「法律保留原則」，且與釋字第 367 號解釋所揭禁營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義意旨不符，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之經過及性質

緣聲請人因參與臺灣高雄地方法院 92 年度執字第 39704 號清償債務強制執行事件拍賣程序，於 98 年 7 月 22 日拍定買受不動產（含土地及建物）及動產標的物，價額合計 4,591,194,000 元，經聲請人繳足全部價金後，取得權利移轉證書。其中建物不動產及動產拍定價格分別為 389,202,000 元及 3,345,280,000 元，因上開售價已內含營業稅，聲請人計得申報扣抵營業稅額應為 177,832,476 元〔 $(389,202,000 + 3,345,280,000) \div 1.05 \times 0.05$ 〕，遂於同年 10 月 19 日據以向稽徵機關申請核發進項憑證供作申報扣抵銷項稅額之用，嗣稽徵機關僅於所請進項稅額 41,607,266 元之範圍內核發進項扣抵憑證。聲請人乃再次具文向稽徵機關請求就所餘之 136,225,210 元部分核發進項扣抵憑證，卻遭稽徵機關援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋，以該拍賣標的物營業稅尚未向被拍賣或變賣貨物之原所有人（即債務人）振安鋼鐵股份有限公司、安統實業股份有限公司徵起為由，未准其所請。經聲請人提起訴願，稽徵機關於訴願程序進行中另函核發 1,211,905 元之進項扣抵憑證予聲請人，惟本件訴願卻遭訴願決定機關以上開未依聲請人所請核發進項扣抵憑證之函文僅屬觀念通知而非行政處分為由，決定不受理在案。聲請人就所請進項稅額 135,013,305 元範圍內尚未核發進項扣抵憑證仍表不服，循序向高雄高等行政法院起訴、最高行政法院提出上訴，遭高雄高等行政法院 99 年 8 月 4

日 99 年度訴字第 263 號判決【附件 3】、最高行政法院 99 年 12 月 23 日 99 年度裁字第 3494 號裁定【附件 4】予以駁回。

叁、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有牴觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解：

（一）財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋顯違反憲法第 19 條租稅法定主義，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 按「在中華民國境內銷售貨物，應依營業稅法規定課徵加值型或非加值型營業稅。」「營業稅之納稅義務人，應為銷售貨物或勞務之營業人」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 1 條及第 2 條第 1 款著有明文。我國營業稅以消費或移轉行為為其稅捐客體，故原則上本應以受商品或勞務之給付者為納稅義務人。惟為稽徵經濟之考慮，立法上將之設計為間接稅，以其相對人為納稅義務人，然後在事實上通過轉嫁，使營業稅之稅捐負擔，復歸於受商品或勞務之給付者（購買人）。惟值得注意者，此所謂「轉嫁」為交易當事人間關於稅捐負擔之私法上的約定，不改變該稅捐之稅法上的義務人：轉嫁者，不因此免除其稅法上之納稅義務；受轉嫁者，不因此變為稅法上之納稅義務人（參見黃茂榮著，稅法總論 2002 年 5 月初版，頁 334-372）。

2. 次按「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。」「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」為營業稅法第 14 條第 2 項、第 15 條第 1 項及第 3 項所明定。復依「強制執行法上之拍賣係買賣之一種，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，執行法院為代債務人出賣之人而已」最高法院 47 年台上字第 15 號判例可資參照。申言之，法院依強制執行法拍賣動產及不動產之營業稅徵免，均應與民法上一般買賣等同視之，亦即以拍定人為買受人，並由法院代債務人出賣。是以法院依強制執行法拍賣動產及不動產，其買賣行為不論係依營業稅法第 3 條第 1 項之「自行銷售貨物」予拍定人，或依同條第 3 項第 4 款之「委託他人（即法院）代銷貨物」予拍定人，其債務人均應課徵營業稅。此項稅額即為拍定人（買受人）依同法第 15 條第 3 項所支付之「進項稅額」，並同時為債務人（出賣人）依同法第 14 條第 2 項所收取之「銷項稅額」。

3. 再按「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。」「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅」為營業稅法第 32 條第 1 項及第 2 項所明定。依同法營業人開立銷售憑證時限表【附件 5】規定，不論依買賣業、製造業或加工業，均以交貨時為開立銷售憑證之時限，但交貨前已收貨款者，應先行開立。

復依財政部 81 年 10 月 13 日台財稅第 811680915 號函釋【附件 6】：

「營業人委託貴公司拍賣且於拍賣會中賣出之物品，貴公司應於收到買受人支付之價金時，通知賣方依說明二所規定之時點開立統一發票與貴公司，惟在此之前貴公司如將拍賣物交予買方或支付賣方任何款項，均應請賣方依規定開立統一發票。」足見銷售貨物之營業人，無論其自行銷售貨物或委託他人銷售貨物，依營業稅法相關規定，均應於交貨時開立相關憑證予買受人。

4. 第按修正營業稅法實施注意事項【附件 7】第 3 條第 4 項第 6 款後段明定，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，須以「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三聯（扣抵聯）。」作為扣抵憑證。而法院拍賣既與一般買賣之營業稅徵免相同，加以法院拍賣貨物應以稽徵機關所填發營業稅繳款書作為扣抵憑證，因此在買受人（拍定人）支付價金時，稽徵機關即應填發載有營業稅額之營業稅繳款書扣抵聯予買受人，俾以作為買受人（拍定人）申報扣抵銷項稅額之進項憑證；換言之，法院拍賣之買受人（拍定人）繳足價金時，稽徵機關即負有開立進項憑證予買受人之義務。

5. 末按財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定：「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後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，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 4 章第 1 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（406）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 4 章第 1 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」由此可知，僅稽徵機關取得法院分配稅款後，買受人始能取得進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額；反之，如稽徵機關未能取得法院分配稅款者，對於已繳足拍賣價金（含稅）之買受人，因其未能取得進項憑證，即受有不能扣抵銷項稅額之不利益。

6. 然而「人民有依法律納稅之義務」「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，

總統公布之法律」「關於人民之權利義務應以法律定之」「應以法律規定之事項，不得以命令定之」憲法第 19 條、第 170 條及中央法規標準法第 5 條、第 6 條分別定有明文。「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即屬違反租稅法律主義」迭經貴院大法官釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號及第 640 號解釋在案。惟查財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋竟以行政命令免除稽徵機關核發進項憑證之義務，致使買受人無法享有轉嫁營業稅之法律上利益，由於營業人當期應納稅額，為銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，上開函釋實含有拒絕買受人取得進項稅額憑證之意思，事實上即有使買受人負擔額外稅金之效果，非但違反憲法第 19 條租稅法律主義，並與前開大法官解釋意旨有違。

7. 小結：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋將稽徵機關營業稅債權循強制執行程序未獲分配之不利益，移轉由業已依營業稅法第 15 條第 3 項繳納進項稅額之買受人承擔，使買受人一方面已繳納營業稅，另一方面卻不能取得進項憑證扣抵銷項稅額之權利，對買受人極為不公平，實已增加納稅義務人法律所無之限制，違反憲法第 19 條之租稅法律主義。

(二) 財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋違反「不當聯結禁止原則」且與釋字第 367 號解釋之意旨不符，顯有違反憲法第 19 條租稅法律主義之嫌乙節：

1. 按「營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定暨財政部發布之『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 2 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，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。」業經釋字第 367 號解釋闡明在案，合先述明。

2. 嗣經財政部詢據司法院民事廳意見後，於 84 年 11 月 1 日修正發布營業稅法施行細則第 47 條及作業要點等規定，明定此類案件由稽徵機關依法向法院聲明參與分配。惟因部分此類案件，稽徵機關聲明分配營業稅款，卻未獲償，為免造成政府未向被拍賣人收取銷項稅額，卻需給予拍定人（營業人）進項稅額扣抵，爰財政部以 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，上開未獲分配營業稅款，由稽徵機關另行發單向被拍賣人或變賣貨物之原所有權人補徵，拍定或買受之營業人得就已分配或已徵起之營業稅額申報扣抵等【參見附件 8，第 3 頁第 23 行以下】。換言之，是項營業稅倘未能徵起或僅徵起部分，則已於拍定價額中繳納是項稅款之拍定人，即須承擔不能就其所繳納全數營業稅額取得進項憑證辦理申報扣抵銷項稅額之不利。此種作法不啻重蹈釋字第 367 號解釋違憲之歧途，在未有法律明文或授權之情形下，僅以行政函釋將稽徵機關營業稅債權透過強制執行程序參與分配未能受償之風險，完全移轉由拍定人承擔，侵奪拍定人依營業稅法本應享有之租稅扣抵權利，仍難謂符合租稅法律主義，縱被告機關未於形式上直接將納稅義務人由出賣人（債務人）直接改為買受人（拍定人），然其作法係課予拍定人應俟稽徵機關對於出賣人之營業稅債權滿足後始得享有扣抵權利之義務，實質上等同以解釋函令剝奪或部分剝奪納稅義務人本於營業稅法上進項稅額得扣抵銷項稅額之權利，與釋字第 367 號解釋意旨顯不相符。
3. 另按「行政法所謂『不當聯結禁止原則』，乃行政行為對人民課以一定之義務或負擔，或造成人民其他之不利益時，其所採取之手段，與行政機關所追求之目的間，必須有合理之聯結關係存在，若欠缺此聯結關係，此項行政行為即非適法。而汽車行車執照須在一定期限內換發，主要目的在於掌握汽車狀況，以確保汽車行駛品質進而維護人民生命、身體、財產法益；而罰鍰不繳納涉及者為行政秩序罰之執行問題，故換發汽車行車執照，與汽車所有人違規罰鍰未繳清，欠缺實質上關聯，故二者不相互聯結，前開道路交通安全規則第 8 條有關罰鍰繳清後始得發給行車執照之規定，亦有悖『不當聯結禁止原則』。」最高行政法院 90 年度裁字第 703 號裁定可資參照。惟查，本件稽徵機關於拍賣程序因營業稅債權受償順位僅優先於一般債權而劣後於抵押權，致不能徵起或僅能徵起部分，與拍定人已納營業稅取得進項憑證以扣抵銷項稅額之權利，二者間並無實質關聯，是以財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，非但違反上開判決意旨，亦與不當

聯結禁止原則之精神相悖。

4. 小結：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋將稽徵機關營業稅債權透過強制執行程序參與分配未能受償之風險，完全移轉由拍定人承擔，而令拍定人不能享有其繳納稅款後本應享有之銷項稅額扣抵權利，非但違反行政法上不當聯結禁止原則，亦違反釋字第 367 號解釋所揭櫫營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義意旨。

(三) 財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋就拍定人已繳納之營業稅額重複課稅，顯有違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之嫌乙節：

1. 子曰：「富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。貧與賤，是人之所惡也；不以其道得之，不去也。君子去仁，惡乎成名？君子無終食之間違仁，造次必於是，顛沛必於是！」（論語·里仁篇第四）。語云：「君子愛財取之有道；小人愛財不顧體面。」上句話對君子適用，對國家更應適用！國家不應由納稅義務人獲得不義之財，而形成公法上的不當得利。財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋實含有拒絕開立進項憑證予已繳納營業稅之買受人的意思，致使拍定人扣抵銷項稅額的權益受到損害，國庫尚有一絲一毫此不義之財之流入，豈非猶如不潔之血液輸入血庫般，造成整個血庫之污染乎？由於最終營業人皆將銷項稅額轉嫁其後手，並在有前手時，扣減來自前手之進項稅額（至於前手有無徵收繳交國庫，與後手無關，而屬前手之給付遲延與執行問題）。本件聲請人即系爭法院拍賣物之拍定人，其所繳納之拍賣價金均已內含前手之營業稅額，不論稽徵機關是否徵起，於拍定人繳足拍賣價金時，自應准予扣抵銷項稅額，始符加值型營業稅之基本原則。惟查財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定或買受之營業人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，質言之，國家既已受領拍定人所繳納已內含營業稅之拍定價額，卻又剝奪拍定人轉嫁上開營業稅之可能性及權益，與營業稅之建制原則及量能課稅原則皆有不符，國家因此所獲得不義之財，即如同不潔之血液輸入血庫般，遽已造成整個血庫之污染。

2. 次按「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範

，否則即屬違反租稅法律主義。」迭經釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號解釋闡明在案。由此可見，有關租稅之賦課及徵收程序，均應以「法律」為依據，且人民亦僅依法律或法律明確授權之命令負有繳納租稅之義務。倘僅因稽徵機關未獲法院分配稅款，即犧牲拍定人扣抵銷項稅額之權益，完全不顧人民財產之保障，以行政命令剝奪拍定人之依法得扣抵銷項稅額之權利，自有違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之精神。況稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款，並得另行填發「營業稅隨課違章核定稅額繳款書」向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，是項國家租稅債權已然成立，如有滯納未繳納者，稽徵機關自應依欠稅程序追償，故財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋以欠缺法律授權之行政命令，擅自規定拍定人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，容有重複課稅之嫌，已損及拍定人之權益。

3. 小結：依營業稅法相關規定，拍定人所繳納之拍賣價金均已內含前手之營業稅額，因此不論稽徵機關是否徵起，於拍定物再行出售時，均應准予拍定人扣抵銷項稅額。況稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款得另行向債務人發單補徵，是國家租稅債權已然成立，倘稽徵機關如未獲法院分配稅款，自應依欠稅程序追償。惟財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定或買受之營業人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，乃以欠缺法律授權之行政命令，損害拍定人扣抵銷項稅額之權益，實質上係就拍定人已繳納之營業稅額重複課稅，非但憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之精神不符，並與前開大法官解釋之意旨相悖。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由貴院為之，憲法第 173 條定有明文；人民、法人或政黨於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，對於終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定；貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經貴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，前經貴院大法官釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人鴻立鋼鐵股份有限公司與稽徵機關間有關核發證明事務事件，經最高行政法院 99 年度裁字第 3494 號確定終局裁判認為

稽徵機關援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋否准聲請人核發進項稅額扣抵憑證之聲請，並無違誤，非但違反憲法第 19 條租稅法定主義及憲法第 23 條法律保留原則，亦有不當侵害聲請人及公司股東受憲法第 15 條所保障之財產上權利，並與釋字第 367 號解釋所揭禁營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義之意旨相悖。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有貴院大法官解釋，始得據以救濟，並確保國家稅捐稽徵機關依法行政，爰此聲請解釋憲法。

肆、所附關係文件之名稱及件數：

附件 1：委任書正本乙件。

附件 2：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋乙紙。

附件 3：高雄高等行政法院 99 年度訴字第 263 號判決共 9 頁乙份。

附件 4：最高行政法院 99 年度裁字第 3494 號裁定共 3 頁乙份。

附件 5：修正營業稅法實施注意事項共 3 頁乙份。

附件 6：財政部 81 年 10 月 13 日台財稅第 811680915 號函釋乙紙。

附件 7：營業人開立銷售憑證時限表（88.6.28）共 4 頁乙份。

附件 8：100 年 6 月 21 日監察院 100 財正 0029 糾正案共 5 頁乙份。

此 致

司 法 院

聲請人：鴻立鋼鐵股份有限公司

代表人：金 ○ 成

代理人：德勤商務法律事務所

王 元 宏 律師

中 華 民 國 100 年 7 月 12 日

（附件四）

最高行政法院裁定

99 年度裁字第 3494 號

上 訴 人 鴻立鋼鐵股份有限公司

代 表 人 金 ○ 成

被 上 訴 人 財政部高雄市國稅局

代 表 人 陳 金 鑑

上列當事人間有關核發證明事務事件，上訴人對於中華民國 99 年 8 月 17 日高雄高等行政法院 99 年度訴字第 263 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；依同法第 243 條第 2 項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第 244 條第 1 項第 4 款及第 2 項所明定。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣上訴人參與臺灣高雄地方法院（下稱高雄地院）民國 92 年度執字第 39704 號清償債務強制執行事件拍賣程序，於 98 年 7 月 22 日拍定買受不動產及動產標的物（下稱系爭標的物），價額合計新臺幣（下同）4,591,194,000 元，並經繳足全部價金後，取得不動產權利移轉證明書在案，其中不動產建物及動產拍定價格分別為 389,202,000 元及 3,345,280,000 元（訴願決定誤載為 3,345,280 元）。嗣上訴人以上開拍定價格已內含營業稅 177,832,476 元，遂於 98 年 10 月 19 日向被上訴人所屬小港稽徵所（下稱小港稽徵所）申請核發進項稅額扣抵憑證，案經小港稽徵所於 99 年 1 月 5 日以財高國稅港營業字第 0990005050 號函，檢送經獲法院分配營業稅款 41,607,266 元之「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」予上訴人。而上訴人就未獲分配之營業稅款 136,225,210 元，於 99 年 1 月再次向小港稽徵所申請核發進項憑證，小港稽徵所則於 99 年 1 月 20 日以財高國稅港營業字第 0990000275 號函告俟被拍賣貨物之原所有人補繳後，再依所徵起之稅額通知申報扣抵銷項稅額。上訴人不服，提起訴願（小港稽徵所於訴願程序中另函核發 1,211,905 元之進項扣抵憑證予上訴人），經遭訴願決定不受理駁回，上訴人遂就尚未核發進項扣抵憑證之進項稅額 135,013,305 元部分，提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起本件上訴。

三、上訴意旨雖主張：原判決援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋，不啻係將上訴人與債務人不同之納稅主體混為一談，等同稽徵機關將營業稅債權循強制執行程序未獲分配之不利益，僅藉由行政機關之解釋函令移轉由已依營業稅法相關規定繳納營業稅之上訴人承擔，限制並剝奪上訴人於拍賣程序

繳足內含營業稅之拍定價金，卻不能取得進項憑證以扣抵銷項稅額，構成判決不適用法規之違背法令；依法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第 4 點可知，法院拍賣之拍定價額與一般買賣成交額相同，均已內含債務人之銷項稅額，原判決卻認稽徵機關未就拍賣系爭標的物應繳之營業稅款於強制執行中獲得分配，上訴人所繳拍定價額即未含營業稅，其認定事實、適用法律顯有違誤，構成判決不適用法規之違背法令；原判決以准許上訴人就營業稅全額扣抵將產生政府全額補貼買受人之不公平現象並駁回上訴人之訴，係違反租稅法定主義及不當連結禁止原則，構成判決不適用法規之違背法令等語。然原判決已就被上訴人否准上訴人前述核發進項稅額扣抵憑證之申請，是否適法之重要爭點，詳述其判斷之理由，並就上訴人之主張，何以不足採，分別予以指駁甚明。經核本件上訴理由，無非重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係就原審認定事實及適用法律之職權行使事項，任加指摘違誤，或係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當，而未具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規、適用不當，或有行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法。

肆、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 99 年 12 月 23 日
(本件聲請書其餘附件略)

資料來源：司法院司法周刊第 1625 期 1 版法令月刊第 64 卷 2 期 129-131 頁司法院大法官解釋
(二十九)(102 年 7 月版)第 536-639 頁