

釋字第 757 號解釋部分不同意見書

蔡明誠大法官 提出

吳陳鐸大法官 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。

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

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，經由強制執行程序，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

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。)

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

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

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

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。

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。)

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

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。）

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

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）

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作為進項稅額憑證而扣抵銷項稅額之請求

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

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

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。

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

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。

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

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 例如本院解釋第 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。

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。

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 號解釋當時所未諭知，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，

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。

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)

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。

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。