

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇〇一年十二月二十一日舉行之第一三九八次會議中，就（一）永安租賃股份有限公司代表人王〇堉為營業稅事件，認最高行政法院九十七年度判字第六三號判決，所適用之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及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，增加加值型及非加值型營業稅法第十四條、第十五條、第三十二條第一項規定所無之限制，有違反憲法第十五條、第十九條及第二十三條規定之疑義；（二）可成科技股份有限公司代表人洪〇樹為有關核發證明事務事件，認最高行政法院一〇〇年度判字第一三八三號判決，所適用之上開財政部函，違反不當連結禁止原則及司法院釋字第三六七號解釋，有牴觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條規定之疑義；（三）鴻立鋼鐵股份有限公司代表人金〇成為有關核發證明事務事件，認最高行政法院九十九年度裁字第三四九四號裁定，所適用之上開財政部函關於買受人之進項憑證部分，不當侵害受憲法保障之財產權，有違反憲法第十九條租稅法律主義、第二十三條法律保留原則及司法院釋字第三六七號解釋意旨之疑義等三件聲請解釋案，作成釋字第七〇六號解釋【營業人買受法院拍賣物之進項稅額扣抵案】。

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。

解釋理由書

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（本院釋字第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號解釋參照）。

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，經由強制執行情序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為。出賣人如係適用加值型營業稅之營業人，而拍賣或變賣應稅貨物者，其拍定或承受價額亦內含營業稅（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。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，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、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，與蘇大法官永欽、黃大法官茂榮、葉大法官百修、羅大法官昌發、湯大法官德宗分別提出之協同意見書，林大法官錫堯提出之部分不同意見書，均經司法院以院令公布。

附（一）蘇大法官永欽提出之協同意見書。

- (二) 黃大法官茂榮提出之協同意見書。
- (三) 葉大法官百修提出之協同意見書。
- (四) 羅大法官昌發提出之協同意見書。
- (五) 湯大法官德宗提出之協同意見書。
- (六) 林大法官錫堯提出之部分不同意見書。
- (七) 永安租賃股份有限公司代表人王 0 堉等三件聲請案之事實摘要。

釋字第 706 號解釋事實摘要

聲請人永安租賃公司等 3 公司為法院拍賣程序之承受人或拍定人，為申報營業稅，分別檢附法院民事強制執行案款收據，申報扣抵營業稅。事經各國稅局主管機關援引財政部 77 年發布之修正營業稅法注意事項第 3 點第 4 項第 6 款及 85 年之台財稅第 851921699 號行政令函，關於法院之拍賣變賣程序，應於稽徵機關徵得營業稅款後，買受人依稽徵機關所填發之營業稅繳款書第三聯(扣抵聯)，始得申報扣抵銷項稅額之規定，以尚未向被拍賣物原所有人徵起營業稅款為由，否准其申報扣抵。聲請人不服，於行政爭訟敗訴後，認上開規定已增加法律所無之限制，違背租稅法律主義而違憲，分別聲請解釋。大法官先後受理後，以各聲請人主張違憲之標的相同，乃予合併審理。