

司法院釋字第七〇六號解釋

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三聯(扣抵聯)。」¹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

¹ 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。

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²，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³與判例見解⁴

² 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）。

³ 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）。

⁴ 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申請國家賠償者，均

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⁵），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）⁶，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。

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。

⁵ 民法第 391 條至第 397 條規定參照。

⁶ 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。

(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進項稅額，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時，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⁷。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

⁷ 營業稅法第 32 條第 2 項規定參照。

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⁸。

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⁹。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¹⁰；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¹¹。

（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¹²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¹³，於執行法院或動產所

⁸ 營業稅法第 33 條第 3 款規定參照。

⁹ 營業稅法第 32 條第 1 項規定參照。

¹⁰ 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。

¹¹ 營業稅法第 32 條第 5 項規定參照。

¹² 強制執行法第 4 條第 1 項規定參照。

¹³ 強制執行法第 3 條第 1 項規定參照。

在地行之¹⁴，法院得命債務人報告其財產狀況¹⁵，於有強制其到場之必要時，執行法院得拘提¹⁶、管收¹⁷；且法院對拍賣之動產不負物之瑕疵擔保責任¹⁸，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¹⁹。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

¹⁴ 強制執行法第 61 條第 1 項規定參照。

¹⁵ 強制執行法第 20 條規定參照。

¹⁶ 強制執行法第 21 條規定參照。

¹⁷ 強制執行法第 22 條規定參照。

¹⁸ 強制執行法第 69 條規定參照。

¹⁹ 強制執行法第 68 條之 2 規定參照。

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，以晚近釋字第六九二號解釋為例，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，不能逕行扣抵進項稅額，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。