

解釋字號	釋字第367號
解釋公布院令	中華民國 83年11月11日
解釋爭點	營業稅法細則等法令變更納稅主體之規定違憲？
解釋文	<p>營業稅法第二條第一款、第二款規定，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，依同法第三十五條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第四十七條關於海關、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」第二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，有違憲法第十九條及第二十三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。</p>
理由書	<p>憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經本院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。</p> <p>有關人民自由權利之限制應以法律定之且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文。但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。本院釋字第三四五號解釋認稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項授權訂立之限制欠稅人及欠稅營利事業負責人出境實施辦法與憲法尚無牴觸，釋字第三四六號解釋認國民教育法第十六條第一項第三款及財政收支劃分法第十八條第一項，關於徵收教育捐之授權規定係屬合憲，均係本此意旨。若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟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</p>

令，尤應遵守上述原則。本院釋字第二六八號、第二七四號、第三一三號及第三六〇號解釋分別闡釋甚明。

民國七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法第二條第一款、第二款規定，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，依同法第三十五條之規定，負申報繳納之義務。而七十五年一月二十九日發布之營業稅法施行細則第四十七條則規定：「海關拍賣沒入之貨物，視為由拍定人進口，依本法第四十一條之規定辦理。法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物如屬營業人所有者，應於拍定時，由拍定人持同拍賣貨物清單，向拍賣機關所在地主管稽徵機關申報繳納營業稅或取具免稅證明。法院及其他機關點交拍定貨物或換發移轉證明時，應驗憑繳稅證明或免稅證明。」顯係將法律明定之申報繳納主體營業人變更為拍定人（即買受人）；財政部於七十五年四月一日以臺財稅字第七五二二二八四號函發布之「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）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手續規定，亦與營業稅法之規定不符，雖因營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔，上開細則及要點之規定，並未增加額外稅負，但究屬課予買受人申報繳納之義務，均已牴觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三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。至主管機關如認為法院及其他機關拍賣或變賣不動產與普通營業人銷售之情形不同，為作業上之方便計，其申報繳納營業稅之義務人有另行規定之必要，亦應逕以法律定之，併此指明。

大法官會議主席 院 長 施啟揚

大法官	翁岳生	劉鐵錚	吳 庚	王和雄
	王澤鑑	林永謀	林國賢	施文森
	城仲模	孫森焱	陳計男	曾華松
	董翔飛	楊慧英	戴東雄	蘇俊雄

相關法令

 [憲法第19條\(36.01.01\)](#)

 [憲法第23條\(36.01.01\)](#)

 [司法院釋字第210號解釋](#)

 [司法院釋字第217號解釋](#)

- [!\[\]\(7e19807c61da14f515588e95cd49886c_img.jpg\) 司法院釋字第268號解釋](#)
- [!\[\]\(8ff9e60a4b0560d7ec99179ef4779d9e_img.jpg\) 司法院釋字第274號解釋](#)
- [!\[\]\(ab9b69bf5753a01c76b30af859454360_img.jpg\) 司法院釋字第313號解釋](#)
- [!\[\]\(c5af66b13c724ca428497900cdbbc9b3_img.jpg\) 司法院釋字第345號解釋](#)
- [!\[\]\(1fde827780c8f912fd3ae9174d52d155_img.jpg\) 司法院釋字第346號解釋](#)
- [!\[\]\(49ab9fdb6ddb6816bcb8ccc012d5cebd_img.jpg\) 司法院釋字第360號解釋](#)
- [!\[\]\(a10cf212d457430b842f8ac59c63db70_img.jpg\) 營業稅法第2條第1款、第2款、第35條\(82.07.30\)](#)
- [!\[\]\(e8a826213cf8b53a8c13f5432344afc9_img.jpg\) 稅捐稽徵法第24條第3項\(82.07.16\)](#)
- [!\[\]\(7ffe3c6e7552aa3eb962276cd7a9a979_img.jpg\) 關稅法第25條之1第3項\(80.07.22\)](#)
- [!\[\]\(28e94a65fe1d8cf887928bbaaa2c7303_img.jpg\) 國民教育法第16條第1項第3款\(68.05.23\)](#)
- [!\[\]\(7db790dc622e1ac5f1c44afb7a5212a6_img.jpg\) 財政收支劃分法第18條第1項\(70.01.21\)](#)
- [!\[\]\(86147531a4f05b1215989ff8ab43fe6d_img.jpg\) 營業稅法施行細則第47條第2項\(77.06.25\)](#)

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

相關文件

抄王 0 男聲請書

受文者：司法院

主 者：為因行政院八十二年十月十五日八十二年度判字第二三四二號判決所適用之營業稅法施行細則第四十七條，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及司法院第一廳 80.03.14 廳民二字第二七〇號函釋牴觸營業稅法，並違反憲法第十九條租稅法律主義，謹聲請 鈞院大法官會議解釋憲法事。

說 明：

一、聲請解釋憲法之目的：

謹懇請 鈞院大法官會議解釋行政法院八十二年度判字第二三四二號判決（附件一）所適用之營業稅法施行細則第四十七條，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（附件二）及司法院第一廳 80.03.14 廳民二字第二七〇號函釋（附件三）有關以拍定人為報繳營業稅之納稅義務人規定，與營業稅法第二條、第三十五條規定相牴觸，並違反憲法第十九條租稅法律

主義，應屬無效，不得適用。

二、本件爭議事實經過：

緣聲請人於 81.08.28 承買台北地方法院拍賣葆 0 興業股份有限公司所有座落台北市 0 0 0 街 0 0 號十二樓之一及同市 0 0 0 路 0 段一號，嗣經聲請人以適用法令錯誤為由申請退稅，案經台北市稅捐稽徵處否准所請，聲請人不服循序提起訴願、再訴願及行政訴訟亦均遭其以營業稅法施行細則第四十七條規定及財政部 75.04.01 台財稅第七五二二二八四號函頒之法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點（以下簡稱營業稅作業要點）二、（一）規定及司法院第一廳 80.03.14（80）廳民二字第二七〇號函釋拍定人有報繳營業稅義務為由，駁回聲請人之請求。

三、聲請人對本案所持立場及見解：

（一）營業稅法第二條第一款規定納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人，又所稱營業人，係指「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」，或「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者」，營業稅法第六條定有明文。故本件應負擔營業稅之納稅義務人為銷售人，亦即為債務人或代理債務人之執行法院，而非拍定人，至為明顯。本件原處分、訴願、再訴願決定及行政法院判決所依據之營業稅作業要點及司法院第一廳 80.03.14 廳民二字第二七〇號函釋及營業稅法施行細則，均屬行政命令，其規定以拍定人為報繳營業稅之納稅義務人，核與上開母法「營業稅法」之規定相牴觸，依憲法第一七二條規定應屬無效。

（二）又依營業稅法第三十五條第一項之規定，其負有報繳營業稅之義務人乃是銷售貨物或營務之「營業人」，而非購買貨物或勞務之「消費者」，乃營業稅法施行細則第四十七條及營業稅作業要點竟規定應由消費者即拍定人報繳營業稅，其以行政命令免除「營業人」之報繳營業稅義務，並創設「消費者」之報繳營業稅租稅債務，違反憲法第十九條租稅法律主義，至為明顯。

（三）次查現行營業稅法在零售階段，已經於 77.05.27 修正營業稅法時，改採「內含」式稅額，即營業人不得於銷售額以外，再

另外附加向進貨人收取百分之五稅額，此觀 77.05.27 修正營業稅法第三二條第二項後段規定：「買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票」，即可明瞭。而財政部 75.04.01 函頒「營業稅作業要點」規定應於銷售額即「拍定價額」之外，「外加」百分之五之營業稅，此項「外加稅額」之方式，早經 77.05.27 修正營業稅法時所廢止不用，乃原處分、訴願、再訴願決定及行政法院判決竟忽略母法已經修改為「內含稅額」之方式，而竟仍沿用舊法時代「外加稅額」之法令（作業要點）作業課徵營業稅之依據，其適用法令顯然錯誤。

（四）再者，營業稅依營業稅法第五十七條及稅捐稽徵法第六條規定，僅較普通債權優先受償而已，並未優先於抵押權。依本件營業稅法施行細則第四十七條及「營業稅作業要點」規定，拍定人應先繳納營業稅後始能領到不動產權利移轉證書，故其實行拍賣之結果，營業稅債權必可全部獲得清償，反之就拍賣標的物設定擔保物所擔保之債權，則買受人必須再考慮多付營業稅，因而減少願買價額，致抵押權所擔保之債權未必能全部獲得清償，是不啻使營業稅債權受清償之順位優先於擔保物權所擔保債權，其違反擔保物權優先於營業稅債權之優先權效力，而侵犯擔保物權人之優先受償權，實至為顯然。行政法院判決認為「拍賣之結果，並未侵犯擔保物權人之優先受償權」乙節，顯對成本原則不了解所致，且其理由略謂「營業稅依法係進貨人（拍定人）應負擔之債務」云云，亦顯然違背營業稅法規定租稅債務人為營業人，而非消費者（拍定人）之意旨。

（五）又基於債權人平等原則，營業稅屬公法債權，應與私法債權同樣依法聲請參加分配，或循求按執行費用優先受償之方式解決，以確保稅收，殊不能以附加條件方式於拍賣價金之外，責由買受人（消買者）額外負擔稅金，否則即與稅法規定「內含稅額」之意旨有違。本件前開司法院第一廳函釋所持見解，既足導致侵犯人民之財產權及違反租稅法律主義之結果，核與憲法第十九條之依「法律」納稅及中央法規標準法第五條關於人民之權利義務者應以法律定之，同法第六條應以法律規定之事項，不得以命令規定之規定相牴觸。

（六）再按依據租稅法律主義，有關租稅之賦課及徵收程序，均應以法律為根據，而人民亦僅依「法律」負有繳納租稅之義務。故如僅考慮稽徵便宜，即犧牲課稅合法性原則，完全不顧人民財產之保障，自有違憲法第十九條租稅法律主義之精神。本件司法

院第一廳研究意見竟以「為作業上方便計」，而訂頒「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」中明定，法院拍賣營業人之貨物為不動產時，由拍定人持法院依該要點所制聯單，向公庫繳納營業稅、取證或取得免稅證明書、換發不動產權利移轉證明書等語，完全不顧稅法之明文規定，顯與租稅法律主義之精神有違。況法院拍賣程序中，稽徵機關一向將欠稅及土地增值稅款參與分配，歷經數十年之慣行，未曾聞有任何執行不便或窒礙難行之處，故本件上開行政命令所稱為作業方便計而便宜行事，不顧合法性原則之作法，顯有可議。況退步言之，縱有窒礙難行、拍賣程序不便之處，亦理應朝修法之途徑解決，其不此之圖，而逕以行政命令創設消費者之報繳營業稅之納稅義務之作法，於法顯有違誤，至為灼然。

四、結語：

綜上理由，本件責由消費者（拍定人）報繳營業稅，已牴觸法律並違反憲法，爰謹懇請 鈞院大法官會議惠予違憲審查，以維人民權益，至為感禱。

謹 呈

司法院 公鑒

附件一：行政法院八十二年度判字第二三四二號判決。

附件二：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。

附件三：司法院第一廳 80.03.14 廳民二字第二七〇號函釋。

聲請人：王 O 男

中華民國八十二年十月二十七日

附件一：行政法院判決 八十二年度判字第 2342 號

原告 王 0 男

訴訟代理人 陳清秀 律師

被告 台北市稅捐稽徵處

右當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國八十二年六月二十二日台財訴字第 820099648 號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十一年八月二十八日承買台灣台北地方法院拍賣葆 0 興業股份有限公司所有座落台北市 0 0 0 街 0 0 0 號十二樓之一及同市 0 0 0 路 0 段 0 號十二樓等房屋，於八十一年九月四日向被告所屬中正分處申請免徵營業稅，嗣原告為早日取得權利移轉證明書，復於同年九月七日繳納營業稅新台幣（以下同）五〇六、二〇〇元，惟其於翌日即以適用法令錯誤為由，申請退還已繳納之營業稅，案經被告函復否准其所請，原告不服，提起訴願、再訴願，均遭駁回，乃提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、營業稅法第二條第一款規定納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人，又所稱營業人，係指「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」，或「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者」，營業稅法第六條定有明文。故本件應負擔營業稅之納稅義務人為銷售人，亦即為債務人或代理債務人之執行法院，而非拍定人，至為明顯。本件原處分及訴願、再訴願決定所依據之營業稅作業要點及司法院第一廳 80.03.14 廳民二字第二七〇號函釋及營業稅法施行細則，均屬行政院令，其規定以拍定人為報繳營業稅之納稅義務人，核與上開母法「營業稅法」之規定相牴觸，依憲法第一七二條規定應屬無效。二、又依營業稅法第三十五條第一項之規定，其負有報繳營業稅之義務人乃是銷售貨物或勞務之「營業人」，而非購買貨物或勞務之「消費者」，乃營業稅法施行細則第四十七條及營業稅作業要點竟規定應由消費者即拍定人報繳營業稅，其以行政命令免除「營業人」之報繳營業稅義務，並創設「消費者」之報繳營業稅租稅債務，違反憲法第十九條租稅法律主義，至為明顯。三、次查現行營業稅法在零售階段，已經於 77.05.27 修正營

業稅法時，改採「內含」式稅額，即營業人不得於銷售額以外，再另外附加向進貨人收取百分之五稅額，此觀 77.05.27 修正營業稅法第三二條第二項後段規定：「買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票」，即可明瞭。而財政部 75.04.01 函頒「營業稅作業要點」規定應於銷售額即「拍定價額」之外，「外加」百分之五之營業稅，此項「外加稅額」之方式，早經 77.05.27 修正營業稅法時所廢止不用，乃原處分及訴願、再訴願決定竟忽略母法已經修改偽「內含稅額」之方式，而竟仍沿用舊法時代「外加稅的」之法令（作業要點）作為課徵營業稅之依據，其適用法令顯然錯誤。四、再者，營業稅依營業稅法第五十七條及稅捐稽徵法第六條規定，僅較普通債權優先受償而已，並未優先於抵押權。依本件營業稅法施行細則第四十七條及「營業稅作業要點」規定，拍定人應先繳納營業稅後始能領到不動產權利移轉證書，故其實行拍賣之結果，營業稅債權必可全部獲得清償，反之就拍賣標的物設定擔保物所擔保之債權，則買受人必須再考慮多付營業稅，因而減少願買價額，致抵押權所擔保之債權未必能全部獲得清償，是不啻使營業稅債權受清償之順位優先於擔保物權所擔保債權，其違反擔保物權優先於營業稅債權之優先權效力，而侵犯擔保物權人之優先受償權，實至為顯然。再訴願決定認為「拍賣之結果，並未侵犯擔保物權人之優先受償權」乙節，顯對成本原則不了解所致，且其理由略謂「營業稅依法係進貨人（拍定人）應負擔之債務」云云，亦顯然違背營業稅法規定租稅債務人為營業人，而非消費者（拍定人）之意旨。五、又基於債權人平等原則，營業稅屬公法債權，應與私法債權同樣依法聲請參加分配，或循求按執行費用優先受償之方式解決，以確保稅收，殊不能以附加條件方式於拍賣價金之外，責由買受人（消費者）額外負擔稅金，否則即與稅法規定「內含稅額」之意旨有違。本件前開司法院第一廳函釋所持見解，既足導致侵犯人民之財產權及違反租稅法律主義之結果，核與憲法第十九條之依「法律」納稅及中央法規標準法第五條關於人民之權利義務者應以法律定之，同法第六條應以法律規定之事項，不得以命令規定之規定相牴觸，依司法院大法官會議釋字第三一六號解釋，法官於審判案件時，並不受司法行政機關之函釋見解之拘束。故鈞院自得獨立審判，不受上開違憲違法之函釋見解之拘束。六、再按依據租稅法律主義，有關租稅之賦課及徵收程序，均應以法律為根據，而人民亦僅依「法律」負有繳納租稅之義務。故如僅考慮稽

徵便宜，即犧牲課稅合法性原則，完全不顧人民財產之保障，自有違憲法第十九條租稅法律主義之精神。本件司法院第一廳研究意見竟以「為作業上方便計」，而訂頒「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」中明定，法院拍賣營業人之明文規定，顯與租稅法律主義之精神有違。況法院拍賣程序中，稽徵機關一向將欠稅及土地增值稅款參與分配，歷經數十年之慣行，未曾聞有任何執行不便或窒礙難行之處，故本件上開行政命令所稱為作業方便計而便宜行事，不顧合法性原則之作法，顯有可議。況退步言之，縱有窒礙難行、拍賣程序不便之處，亦理應朝修法之途徑解決，其不此之圖，而逕以行政命令創設消費者之報繳營業稅之納稅義務之作法，於法顯有違誤，至為灼然。

七、綜上理由，本件責由消費者（拍定人）報繳營業稅，於法無據，自應予以退還。爰謹狀請將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。補充理由略謂：一、按有關稅捐債務負擔之稅捐主體（亦即稅捐債務人）以及稅捐客體之歸屬，均屬稅捐債務發生之課程構成要件要素，依租稅法律主義所有要求之課稅要件法定主義，上開事項均應以「法律」規定，不得以行政命令變更法律規定，亦不得基於「稽徵便宜原則」之考慮，擅自變更法定之課稅要件要素，此為司法院大法官會議釋字第二一〇號解釋及解釋理由書所肯認。二、本件被告於答辯狀中主張「惟若一依該法（指營業稅法）之規定，使用統一發票等稅式為收取及申報，不但窒礙難行，於拍賣程序亦有不便，故為作業方便計，.....由拍定人.....向公庫繳納營業稅」等語，已自承其未依法課稅，而只是根據「稽徵便宜」觀點變更法律規定內容，足見被告已自認違法行事。三、次查營業稅所把握之「稅源」固為消費者之使用所得之「消費」，但其法律制度設計則基於「稽徵便宜」考量，係採「間接課稅」方式，故法律明定以「營業人」為納稅義務人，而非以眾多「消費者」為納稅義務人，否則若採消費之「直接課稅」方式，則全國兩千萬同胞之消費者就每次消費（購買貨物或勞務）均應向稽徵機關報繳營業稅，則稽徵機關及消費者勢將不勝其煩，浪費龐大人力、物力，其顯然有違稽徵便宜原則，至為灼然。四、乃被告於答辯狀中竟誤認「營業稅，依法係為進貨人（拍定人）應負擔之債務」云云，其誤將消費者認定為納稅義務人，違反營業稅法之「間接課稅」之法律原則，至為灼然。五、按稽徵機關若基於稽徵便宜考量，大可建議修改營業稅法，規定改以拍定人為納稅義務人，或者依法免除執行法院之「開立發

票」之行為義務（按開立發票之行為義務，僅係稽徵程序上之協力義務，尚不涉及租稅債務之得喪變更，故當可以法規性命令規定之，而不致違反租稅法律主義），乃稽徵機關捨此正途而不由，竟然便宜行事，藐視稅捐法律之「強行規定」，實難昭人信服等語。

被告答辯意旨略謂：按「法院.....拍賣.....之貨物如屬營業人所有者，應於拍定時，由拍定人持同拍賣貨物清單，向拍賣機關所在地主管稽徵機關申報繳納營業稅或取具免稅證明。法院點交拍定貨物或換發移轉證明時，應驗憑繳稅證明或免稅證明。」營業稅法施行細則第四十七條第二項、第三項定有明文。又「拍賣或變賣貨物申報繳納營業稅.....有關事項：（一）法院拍賣或變賣貨物，依左列規定辦理：1.動產□法院拍賣或變賣不動產，應於拍定或成交之次日將『拍賣或變賣貨物清單』第一聯及第四聯，交與買受人。□前項『拍賣或變賣貨物清單』，第一聯由買受人執存，第四聯連同經代收稅款之公庫收款蓋章後之『拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』第一聯（證明聯）或『免稅證明書』送請拍賣或變賣貨物之法院換發不動產權利移轉證明。」為法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點二（一）1.所明定。且「法院拍賣營業人之貨物時，係代其為出賣人，自亦應依該法之規定，向買受人收取營業稅。.....換賣之貨物為不動產時，由拍定人持法院依該要點（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）所制聯單，向公庫繳納營業稅，取證或取得免稅證明書，換發不動產權利移轉證書.....以營業稅法第六條所列之營業人為執行債務人時，有此適用。.....」復為司法院第一廳八十年三月十四日（80）廳民二字第二七〇號函釋有案。本件原告起訴理由略以：「一、營業稅作業要點及司法院第一廳函釋均屬行政命令，與營業稅法牴觸，應屬無效。二、以行政命令免除『營業人』之報繳營業稅義務，並創設『消費者』之報繳營業稅租稅債務，違反憲法第十九條租稅法律主義。三、現行營業稅在零售階段是『內含』式稅額，即營業人不得於銷售額以外，再另外附加向進貨人收取百分之五稅額。四、其實行拍賣之結果，營業稅債權必可全部獲得清償，不啻使營業稅債權受清償之順位優先於擔保物權所擔保之債權，侵犯擔保物權人之優先受償權。五、又基於債權人平等原則，營業稅屬公法債權，應與私法債又同樣依法聲請參加分配，或循求按執行費用優先受償之方式解決，以確保稅收，殊不能以附加條件方式於拍賣價金之外，責由

買受人額外負擔稅金，否則即與稅法規定『內含稅額』之意旨有違。六、本件司法院第一廳研究意見以『為作業上方便計』，而訂頒『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』，所稱為作業方便計而便宜行事，不顧合法性原則之作法，顯有可議。況退步而言縱而窒礙難關，拍賣程序不便之處，亦理應朝修法之途徑解決。逕以行政命令創設消費者之報繳營業稅之納稅義務之作法，於法顯有違誤。七、綜上理由，本件責由消費者報繳營業稅，於法無據，自應予以退還。」等語。惟查營業稅法第二條第一款，雖規定營業稅之納稅義務人為「銷售貨物或勞務之營業人」，及第三十五條規定營業人有按銷售額申報及繳納營業稅之義務，但同法第十四條則規定，營業人銷售貨物或營務，均應就銷售額依規定計算其營業稅額並收取之。而此稅額，於銷售行為時，或已計入於銷售額內，或另向進貨人收取，故營業稅額，雖有內含或外加之不同，惟實際上應由進貨人負擔其營業稅，並於交易時由營業人收取之則一。法院拍賣營業人之貨物時，係代其為出賣人，自亦應依法之規定，向買受人收取營業稅，惟若一依該法之規定，使用統一發票等程式為收取及申報，不但窒礙難行，於拍賣程序亦有不便，故為作業上方便計，於財政部依據營業稅法施行細則第四十七條之規定訂頒「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」中明定，法院拍賣營業人之貨物為不動產時，由拍定人持法院依該要點所制聯單，向公庫繳納營業稅，取證或取得免稅證明書，換發不動產權利移轉證明書，是本案原告既為法院拍賣不動產之拍定人，應依法繳納營業稅，自無不合。又法院拍賣營業人應稅貨物之應徵營業稅，依法係為進貨人（拍定人）負擔之債務，故其拍賣之結果，並未侵犯有擔保物權債權人之優先受償權，原告所辯各節，應不足採。另原告指稱法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點及司法院第一廳函釋牴觸營業稅法乙節，顯屬誤解法令。從而本處中正分處否准原告之申請免稅及退還已納營業稅，揆諸首揭法條規定，並無違誤，訴願、再訴願決定遞予維持，亦無不當，請判決駁回原告之訴等語。

理 由

按「法院……拍賣……之貨物如屬營業人所有者，應於拍定時，由拍定人持同拍賣物清單，向拍賣機關所在地主管稽徵機關申報繳納營業稅或取具免稅證明。法院點交拍定貨物或換發移轉證明時，應驗憑繳稅證明或免稅證明。」營業稅法施行細則第四十七

條第二項、第三項定有明文。又「拍賣或變賣貨物申報繳納營業稅.....有關事項：（一）法院拍賣或變賣貨物，依左列規定辦理：1.不重產□法院拍賣或變賣不動產，應於拍定或成交之次日將『拍賣或變賣貨物清單』第一聯及第四聯，交與買受人。□前項『拍賣或變賣貨物清單』，第一聯由買受人執存，第四聯連同經代收稅款之公庫收款蓋章後之『拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』第一聯（證明聯）或『免稅證明書』送請拍賣或變賣貨物之法院換發不動產權利移轉證明。」為財政部七十五年四月一日台財稅第七五二二二八四號函頒之法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點二（一）1.所明定。另「法院拍賣營業人之貨物時，係代其為出賣人，自亦應依該法之規定，向買受人收取營業稅。.....拍賣之貨物為不動產時，由拍定人持法院依該要點（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）所制聯單，向公庫繳納營業稅，取證或取得免稅證明書，換發不動產權利移轉證書，.....以營業稅法第六條所列之營業人為執行債務人時，有此適用。.....」復為司法院第一廳八十年三月十四日（80）廳民二字第二七〇號函釋有案。本件原告於八十一年八月二十八日承買台灣台北地方法院拍賣之座落台北市〇〇〇街〇〇〇號十二樓之一及同市〇〇〇路〇段〇號十二樓等房屋，該等房屋之原所有權人為營業人「葆〇興業股份有限公司」，原告於同年九月四日向被告申請免徵營業稅，嗣其為早日取得前開房屋之權利移轉證明書，乃於同年九月七日繳納營業稅，迨翌日原告即以適用法令顯然錯誤為由，申請退還已納營業稅五〇六、二〇〇元，經被告查核後，認法院拍賣營業人之貨物為不動產時，由拍定人持法院依財政部台財稅第七五二二二八四號函頒布「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」所製發之四聯單，向公庫繳納營業稅、取證或取得免稅證明書，換發不動產權利移轉證明書，本件原告既為法院拍賣不動產之拍定人，自應依法繳納營業稅，從而被告函復曾准其申請退還營業稅，揆諸首揭規定及司法院函釋，並無不合，訴願、再訴願決定，遞予維持，亦均無不合。至原告所訴各節，經查營業稅法第二條第一款，雖規定營業稅之納稅義務人為「銷售貨物或勞務之營業人」，及第三十五條規定營業人有按銷售額申報及繳納營業稅之義務，但同法第十四條則規定，營業人銷售貨物或勞務，均應就銷售額依規定計算其營業稅額並收取之。而此稅額，於銷售行為時，或已計入於銷售額內，或另向進貨人收取，故營業稅額，雖

有內含或外加之不同，惟實際上應由進貨人負擔其營業稅，並於交易時由營業人收取之則一。法院拍賣營業人之貨物時，係代其為出賣人，自亦應依該法之規定，向買受人收取營業稅，惟若一依該法之規定，使用統一發票等程序為收取及申報，不但窒礙難行，於拍賣程序亦有不便，故為作業上方便計，財政部依據營業稅法施行細則第四十七條之規定訂頒「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」中明定，法院拍賣營業人之貨物為不動產時，由拍定人持法院依該要點所制聯單，向公庫繳納營業稅，取證或取得免稅證明書，換發不動產權利移轉證明書，是本案原告既為法院拍賣不動產之拍定人，自應依法繳納營業稅。原告所提強制執行法規定拍定人繳足拍賣價金後，執行法院應即發給權利移轉證書，與本案無關。又法院拍賣營業人應稅貨物之應徵營業稅，依法係為進貨人（拍定人）負擔之債務，故其拍賣之結果，並未侵犯擔保物權人之優先受償權。另原告指稱法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點及司法院第一廳函釋牴觸營業稅法乙節，核屬一己主觀之見解，亦非可採。原告起訴意旨，難認為有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十二年十月十五日

（本聲請書其餘附件略）