

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 001493 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」等意旨發生牴觸

參、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」抵扣其「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. 未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 07 月 08 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○瑋

代理人：柏有為 律師

藍弘仁 律師

中 華 民 國 9 7 年 6 月 1 3 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○瑋

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 條之規定亦無抵觸。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 9 7 年 3 月 1 3 日
(本件聲請書其餘附件略)