

可成科技股份有限公司代表人洪○樹釋憲聲請書

主旨：茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如次：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人可成科技股份有限公司與稽徵機關間有關核發證明事務事件，經最高行政法院 100 年度判字第 1383 號確定終局裁判認為稽徵機關否准聲請人核發進項稅額扣抵憑證之聲請，並無違誤，而駁回上訴。是項確定終局裁判所援引適用財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋【附件 2】，有不當侵害聲請人及其公司股東受憲法保障之財產上權利，違反憲法第 19 條「租稅法律主義」及第 23 條「法律保留原則」，且與釋字第 367 號解釋所揭櫫營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義意旨不符，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請貴院解釋憲法，俾保人民基本權利。

貳、疑義之經過及性質

緣聲請人因參與臺灣臺南地方法院 94 年度執字第 21564 號清償債務強制執行事件拍賣程序，於 97 年 4 月 29 日拍定買受不動產（含土地及建物）及動產標的物，價額合計 742,542,000 元，經聲請人繳足全部價金後，取得權利移轉證書及不動產及動產點交執行命令。其中建物不動產及動產拍定價格分別為 306,608,000 元及 206,709,000 元，因上開售價已內含營業稅，聲請人計得

申報扣抵營業稅額應為 24,443,667 元
〔(306,608,000+206,709,000) ÷ 1.05 x 0.05〕，遂於同年 10 月 23 日據以向稽徵機關申請核發進項憑證供作申報扣抵銷項稅額之用，嗣經稽徵機關援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋，以該拍賣標的物營業稅尚未向被拍賣或變賣貨物之原所有人（即債務人）新藝纖維股份有限公司徵起為由，未准其所請。聲請人不服，經提起訴願仍遭駁回在案。循序向高雄高等行政法院起訴、最高行政法院提出上訴，遭高雄高等行政法院 99 年度訴字第 284 號判決【附件 3】、最高行政法院 100 年度判字第 1383 號判決【附件 4】予以駁回。

叁、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局判決適用命令發生有抵觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解：

(一)財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋顯違反憲法第 19 條租稅法定主義，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 按「在中華民國境內銷售貨物，應依營業稅法規定課徵加值型或非加值型營業稅。」「營業稅之納稅義務人，應為銷售貨物或勞務之營業人」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 1 條及第 2 條第 1 款著有明文。我國營業稅以消費或移轉行為為其稅捐客體，故原則上本應以受商品或勞務之給付者為納稅義務人。惟為稽徵經濟之考慮，立法上將之設計為間接稅，以其相對人為

納稅義務人，然後在事實上通過轉嫁，使營業稅之稅捐負擔，復歸於受商品或勞務之給付者（購買人）。惟值得注意者，此所謂「轉嫁」為交易當事人間關於稅捐負擔之私法上的約定，不改變該稅捐之稅法上的義務人：轉嫁者，不因此免除其稅法上之納稅義務；受轉嫁者，不因此變為稅法上之納稅義務人（參見黃茂榮著，稅法總論 2002 年 5 月初版，頁 334-372）。

2. 次按「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」「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。」為營業稅法第 14 條第 2 項、第 15 條第 1 項及第 3 項所明定。復依「強制執行法上之拍賣係買賣之一種，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，執行法院為代債務人出賣之人而已」最高法院 47 年台上字第 15 號判例可資參照。申言之，法院依強制執行法拍賣動產及不動產之營業稅徵免，均應與民法上一般買賣等同視之，亦即以拍定人為買受人，並由法院代債務人出賣。是以法院依強制執行法拍賣動產及不動產，其買賣行為不論係依營業稅法第 3 條第 1 項之「自行銷售貨物」予拍定人，或依同條第 3 項第 4 款之「委託他人（即法院）代銷貨物」予拍定人，其債務人均應課徵營

業稅。此項稅額即為拍定人（買受人）依同法第 15 條第 3 項所支付之「進項稅額」，並同時為債務人（出賣人）依同法第 14 條第 2 項所收取之「銷項稅額」。

3. 再按「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。」「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」為營業稅法第 32 條第 1 項及第 2 項所明定。依同法營業人開立銷售憑證時限表【附件 5】規定，不論依買賣業、製造業或加工業，均以交貨時為開立銷售憑證之時限，但交貨前已收貨款者，應先行開立。復依財政部 81 年 10 月 13 日台財稅第 811680915 號函釋【附件 6】：「營業人委託貴公司拍賣且於拍賣會中賣出之物品，貴公司應於收到買受人支付之價金時，通知賣方依說明二所規定之時點開立統一發票與貴公司，惟在此之前貴公司如將拍賣物交予買方或支付賣方任何款項，均應請賣方依規定開立統一發票。」足見銷售貨物之營業人，無論其自行銷售貨物或委託他人銷售貨物，依營業稅法相關規定，均應於交貨時開立相關憑證予買受人。
4. 第按修正營業稅法實施注意事項【附件 7】第 3 條第 4 項第 6 款後段明定，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，須以「法院及其他機關拍賣貨物，由稽徵機關填發

之營業稅繳款書第三聯(扣抵聯)。」作為扣抵憑證。而法院拍賣既與一般買賣之營業稅徵免相同，加以法院拍賣貨物應以稽徵機關所填發營業稅繳款書作為扣抵憑證，因此在買受人(拍定人)支付價金時，稽徵機關即應填發載有營業稅額之營業稅繳款書扣抵聯予買受人，俾以作為買受人(拍定人)申報扣抵銷項稅額之進項憑證；換言之，法院拍賣之買受人(拍定人)繳足價金時，稽徵機關即負有開立進項憑證予買受人之義務。

5. 未按財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定：「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」由此可知，僅稽徵機關取得法院分配稅款後，買受人始能取得進項憑證，據以申

報扣抵銷項稅額；反之，如稽徵機關未能取得法院分配稅款者，對於已繳足拍賣價金（含稅）之買受人，因其未能取得進項憑證，即受有不能扣抵銷項稅額之不利益。

6. 然而「人民有依法律納稅之義務」、「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」、「關於人民之權利義務應以法律定之」、「應以法律規定之事項，不得以命令定之」憲法第 19 條、第 170 條及中央法規標準法第 5 條、第 6 條分別定有明文。「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即屬違反租稅法律主義」迭經貴院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號及第 640 號解釋在案。惟查財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋竟以行政命令免除稽徵機關核發進項憑證之義務，致使買受人無法享有轉嫁營業稅之法律上利益，由於營業人當期應納稅額，為銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，上開函釋實含有拒絕買受人取得進項稅額憑證之意思，事實上即有使

買受人負擔額外稅金之效果，非但違反憲法第 19 條租稅法律主義，並與前開大法官解釋意旨有違。

7. 小結：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋將稽徵機關營業稅債權循強制執行程序未獲分配之不利益，移轉由業已依營業稅法第 15 條第 3 項繳納進項稅額之買受人承擔，使買受人一方面已繳納營業稅，另一方面卻不能取得進項憑證扣抵銷項稅額之權利，對買受人極為不公平，實已增加納稅義務人法律所無之限制，違反憲法第 19 條之租稅法律主義。

(二)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」，且與釋字第 367 號解釋之意旨不符，顯有違反憲法第 19 條租稅法律主義之嫌乙節：

1. 按「營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 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 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 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 2 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 19 條及第 23 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。」業經釋字第 367 號解釋闡明在案，合先述明。

2. 嗣經財政部詢據司法院民事廳意見後，於 84 年 11 月 1 日修正發布營業稅法施行細則第 47 條及作業要點等規定，明定此類案件由稽徵機關依法向法院聲明參與分配。惟因部分此類案件，稽徵機關聲明分配營業稅款，卻未獲償，為免造成政府未向被拍賣人收取銷項稅額，卻需給予拍定人（營業人）進項稅額扣抵，爰財政部以 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，上開未獲分配營業稅款，由稽徵機關另行發單向被拍賣人或變賣貨物之原所有權人補徵，拍定或買受之營業人得就已分配或已徵起之營業稅額申報扣抵等【參見附件 8，第 3 頁第 23 行以下】。換言之，是項營業稅倘未能徵起或僅徵起部分，則已於拍定價額中繳納是項稅款之拍定人，即須承擔不能就其所繳納全數營業稅額取得進項憑證辦理申報扣抵銷項稅額之不利益。此種作法不啻重蹈釋字第 367 號解釋違憲之歧途，在未有法律明文或授權之情形下，僅以行政函釋將稽徵機關營業稅債權透過強制執行程序參與分配未能受償之風險，完全移轉由拍定人承擔，侵奪拍定人依營業稅法本應享有之租稅扣抵權利，仍難謂符

合租稅法律主義，縱被告機關未於形式上直接將納稅義務人由出賣人（債務人）改為買受人（拍定人），然其作法係課予拍定人應俟稽徵機關對於出賣人之營業稅債權滿足後始得享有扣抵權利之義務，實質上等同以解釋函令剝奪或部分剝奪納稅義務人本於營業稅法上進項稅額得扣抵銷項稅額之權利，與釋字第 367 號解釋意旨顯不相符。

3. 另按「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。而汽車行車執照須在一定期限內換發，主要目的在於掌握汽車狀況，以確保汽車行駛品質進而維護人民生命、身體、財產法益；而罰鍰不繳納涉及者為行政秩序罰之執行問題，故換發汽車行車執照，與汽車所有人違規罰鍰未清繳，欠缺實質上關聯，故二者不相互聯結，前開道路交通安全規則第 8 條有關罰鍰繳清後始得發給行車執照之規定，亦有悖『不當聯結禁止原則』。」最高行政法院 90 年度裁字第 703 號裁定可資參照。惟查，本件稽徵機關於拍賣程序因營業稅債權受償順位僅優先於一般債權而劣後於抵押權，致不能徵起或僅能徵起部分，與拍定人已納營業稅取得進

項憑證以扣抵銷項稅額之權利，二者間並無實質關聯，是以財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，非但違反上開判決意旨，亦與不當聯結禁止原則之精神相悖。

4. 小結：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋將稽徵機關營業稅債權透過強制執行程序參與分配未能受償之風險，完全移轉由拍定人承擔，而令拍定人不能享有其繳納稅款後本應享有之銷項稅額扣抵權利，非但違反行政法上不當聯結禁止原則，亦違反釋字第 367 號解釋所揭櫫營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義意旨。

(三)財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋就拍定人已繳納之營業稅額重複課稅，顯有違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之嫌乙節：

1. 子曰：「富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。貧與賤，是人之所惡也；不以其道得之，不去也。君子去仁，惡乎成名？君子無終食之間違仁，造次必於是，顛沛必於是！」(論語·里仁篇第四)。語云：「君子愛財取之有道；小人愛財不顧體面。」上句話對君子適用，對國家更應適用！國家不應由納稅義務人獲得不義之財，而形

成公法上的不當得利。財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋實含有拒絕開立進項憑證予已繳納營業稅之買受人的意思，致使拍定人扣抵銷項稅額的權益受到損害，國庫倘有一絲一毫此不義之財之流入，豈非猶如不潔之血液輸入血庫般，造成整個血庫之污染乎？由於最終營業人皆將銷項稅額轉嫁其後手，並在有前手時，扣減來自前手之進項稅額（至於前手有無徵收繳交國庫，與後手無關，而屬前手之給付遲延與執行問題）。本件聲請人即系爭法院拍賣物之拍定人，其所繳納之拍賣價金均已內含前手之營業稅額，不論稽徵機關是否徵起，於拍定人繳足拍賣價金時，自應准予扣抵銷項稅額，始符加值型營業稅之基本原則。惟查財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定或買受之營業人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，質言之，國家既已受領拍定人所繳納已內含營業稅之拍定價額，卻又剝奪拍定人轉嫁上開營業稅之可能性及權益，與營業稅之建制原則及量能課稅原則皆有不符，國家因此所獲得不義之財，即如同不潔之血液輸入血庫般，遽已造成整個血庫之污染。

2. 次按「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即屬違反租稅法律主義。」迭經釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號解釋闡明在案。由此可見，有關租稅之賦課及徵收程序，均應以「法律」為依據，且人民亦僅依法律或法律明確授權之命令負有繳納租稅之義務。倘僅因稽徵機關未獲法院分配稅款，即犧牲拍定人扣抵銷項稅額之權益，完全不顧人民財產之保障，以行政命令剝奪拍定人之依法得扣抵銷項稅額之權利，自有違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之精神。況稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款，並得另行填發「營業稅隨課違章核定稅額繳款書」向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，是項國家租稅債權已然成立，如有滯納未繳納者，稽徵機關自應依欠稅程序追償，故財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋以欠缺法律授權之行政命令，擅自規定拍定人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，容有重複課稅之嫌，已損及拍定人之權益。

3. 小結：依營業稅法相關規定，拍定人所繳納之拍

賣價金均已內含前手之營業稅額，因此不論稽徵機關是否徵起，於拍定物再行出售時，均應准予拍定人扣抵銷項稅額。況稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款得另行向債務人發單補徵，是國家租稅債權已然成立，倘稽徵機關如未獲法院分配稅款，自應依欠稅程序追償。惟財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋規定，拍定或買受之營業人僅得就稽徵機關已獲分配或已徵起之營業稅款申報扣抵銷項稅額，乃以欠缺法律授權之行政命令，損害拍定人扣抵銷項稅額之權益，實質上係就拍定人已繳納之營業稅額重複課稅，非但與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則之精神不符，並與前開大法官解釋之意旨相悖。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由貴院為之，憲法第 173 條定有明文；人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定；貴院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經貴院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理

由，前經貴院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人可成科技股份有限公司與稽徵機關間有關核發證明事務事件，經最高行政法院 100 年度判字第 1383 號確定終局裁判認為稽徵機關援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋否准聲請人核發進項稅額扣抵憑證之聲請，並無違誤，非但違反憲法第 19 條租稅法定主義及憲法第 23 條法律保留原則，亦有不當侵害聲請人及公司股東受憲法第 15 條所保障之財產上權利，並與釋字第 367 號解釋所揭櫫營業稅之法定納稅主體應為出賣人之租稅法定主義之意旨相悖。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有貴院大法官會議解釋，始得據以救濟，並確保國家稅捐稽徵機關依法行政，爰此聲請解釋憲法。

肆、所附關係文件之名稱及件數：

附件 1：委任書正本乙件。

附件 2：財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋乙紙。

附件 3：高雄高等行政法院 99 年度訴字第 284 號判決共 16 頁乙份。

附件 4：最高行政法院 100 年度判字第 1383 號判決共 9 頁乙份。

附件 5：修正營業稅法實施注意事項共 3 頁乙份。

附件 6：財政部 81 年 10 月 13 日台財稅第 811680915 號函釋乙紙。

附件 7：營業人開立銷售憑證時限表（88.6.28）共 4 頁

乙份。

附件 8：100 年 6 月 21 日監察院 100 財正 0029 糾正案
共 5 頁乙份。

此 致
司 法 院

聲請人：可成科技股份有限公司

代表人：洪 ○ 樹

代理人：德勤商務法律事務所

王 元 宏 律師

中 華 民 國 1 0 0 年 8 月 3 1 日
(附件四)

最高行政法院判決 100 年度判字第 1383 號

上 訴 人 可成科技股份有限公司

代 表 人 洪○樹

被 上 訴 人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 許春安

上列當事人間有關核發證明事務事件，上訴人對於中華民國
99 年 8 月 12 日高雄高等行政法院 99 年度訴字第 284 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、上訴人參與臺灣臺南地方法院（下稱臺南地院）94 年度
執字第 21564 號清償債務強制執行事件，於民國 97 年 4

月 17 日標得新藝纖維股份有限公司（下稱新藝公司）及其他個人等債務人之不動產（含土地及建物）及動產，經繳足全部價金新臺幣（下同）742,542,000 元，取得臺南地院 97 年 4 月 29 日核發不動產權利移轉證書，於 98 年 10 月 23 日以其依拍定價格所繳付之款項，已包含進項稅額計 24,443,667 元為由，申請核發進項憑證，以供申報扣抵銷項稅額，經被上訴人所屬新化稽徵所（下稱新化稽徵所）以系爭拍定新藝公司標的物等之營業稅尚未徵起，以 98 年 10 月 27 日南區國稅新化三字第 0980053579 號函復，否准所請。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審判決駁回。

二、上訴人起訴主張：（一）當債務人為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）上之營業人時，不論係同法第 3 條第 1 項之「營業人自行銷售貨物」予拍定人，或依同條第 3 項第 4 款之「營業人委託他人（即法院）代銷貨物」予拍定人，均應課徵營業稅。此項稅額即為拍定人依同法第 15 條第 3 項所應支付之「進項稅額」，並同時為出賣人依同法第 14 條第 2 項所應收取之「銷項稅額」。依營業稅法施行細則第 32 條之 1、法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點（下稱作業要點）第 4 點規定，可知拍定價額與一般買賣成交價額相同，均已內含債務人之銷項稅額。是買受人（拍定人）為營業人時，依營業稅法第 15 條第 3 項規定，其進項稅額即為出賣人（債務人）之銷項稅額，而上述銷項稅額已內含於拍定價額，於買受人（拍定人）依規定繳足全部拍

定價金時，基於營業稅實務上屬代收代付之性質，應認為買受人（拍定人）已支付上開稅款，稽徵機關自應發給進項憑證，以供拍定人申報扣抵銷項稅額。（二）訴願決定及原處分援引財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函釋（下稱財政部 85 年函釋）否准上訴人之申請，違反營業稅法上稽徵機關開立扣抵憑證予買受人之義務規定，不啻將稽徵機關稅捐債權未獲分配之不利利益歸由買受人負擔，增加納稅義務人法律上所無之義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義。（三）原處分援引適用之財政部 85 年函釋違反「不當聯結禁止原則」，且與司法院釋字第 367 號解釋精神不符等語，求為判決：撤銷訴願決定及原處分。被上訴人對於上訴人 97 年 10 月 23 日申請就法院拍賣取得新藝公司及其他個人等債務人之不動產及動產已繳足拍定價金之進項稅額 24,443,667 元核發進項扣抵憑證事件，應作成就上開金額准予核發進項扣抵憑證之行政處分。

三、被上訴人則以：本件稅捐稽徵機關並未取得法院分配之系爭營業稅款，且縱參與分配，因分配順位在抵押權人之後，亦無法分得稅款，新化稽徵所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與上訴人申報扣抵銷項稅額，新化稽徵所援引財政部 85 年函釋規定，以該拍賣標的物營業稅尚未向出賣人（即債務人新藝公司等）徵起為由，否准其申請，自屬於法有據。司法院釋字第 367 號解釋意旨，係 83 年時就修正前之營業稅法施行細則第 47 條暨作業要點，有關拍賣、變賣貨物

時，由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，變更申報繳納之主體，有違租稅法律主義所為之解釋，核與本案有間，且現行修正公布後法令暨財政部上開函釋，並無變更申報繳納主體問題等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)法院拍賣貨物，拍定人與債務人有各種組合，非必均屬應課徵營業稅之情形。本件拍定人為上訴人，新藝公司為拍賣貨物之債務人，雖均屬營業人，但系爭貨物之買賣，並非按照一般營業模式成交，而是經由法院拍賣撮合，主管稽徵機關並非被拍賣或變賣貨物之原所有人，財政部 85 年函釋係為解決拍賣貨物取得憑證之問題，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，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 條之規定亦無牴觸。(二)上訴人係向被上訴人請求核發進項扣抵憑證，惟營業人申請以進項稅額扣抵銷項稅額時，必須以法定憑證勾稽，而憑證之種類依營業稅法第 33 條，除統一發票外，則為「經財政部核定載有營業稅額之憑證」。財政部對於經法院拍賣屬應課徵營業稅貨物者，既已發布 85 年函釋，亦即須待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，上開函釋為財政部針對是類情形核定之憑證，下屬稽徵機關之被上訴人據以審核應否發給上訴人憑證，即無違誤。(三) 司法院釋字第 367 號解釋涉及者，乃貨物拍賣時營業稅之「申報繳納」主體，由營業人變更為拍定人（即買受人）之問題，核與本件爭執者為如何發給憑證者不同。(四) 財政部在司法院釋字第 367 號解釋之後既已發布 85 年函釋，則修正營業稅法實施注意事項第 3 點第 4 項第 6 款所稱稽徵機關填發營業稅繳款書之時點自應依照該函釋規定於分配到營業稅款或徵起後為之。(五) 作業要點第 8 點規定，乃因進口貨物係由海關向進口貨物之收貨人或持有人代徵之緣故，此觀營業稅法第 2 條第 2 款及第 41 條規定自明。亦即此係海關用以執行公法上債權之程序，與本案由一般債權人依據強制執行法執行其私法上債權有所不同等語，因之駁回上訴人之訴。

五、上訴意旨略以：(一) 依營業稅法第 2 條第 1 款規定，營業稅之納稅義務人，即為銷售貨物或勞務之營業人。而法院依強制執行法拍賣動產及不動產之營業稅徵免，應與民法上一般買賣等同，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，並由法院代債務人出賣。法院拍賣與一般買賣之營業稅徵免相同，於買受人（拍定人）支付價金時，由於價金已包含出賣人（債務人）之銷項稅額在內，稽徵機關訂定修正營業稅法實施注意事項，認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三聯

(扣抵聯)予拍定人扣抵，稽徵機關即有義務交付進項憑證予買受人(拍定人)，供其申報扣抵銷項稅額之用。因此，法院拍賣之買受人(拍定人)繳足拍定價金時，稽徵機關即應填發營業稅繳款書扣抵聯載有營業稅額，作為買受人(拍定人)申報扣抵銷項稅額之進項憑證。原判決未查，將上訴人與債務人二者混為一談，援引財政部 85 年函釋駁回上訴人之訴，有判決不適用法規之違背法令。(二)本件稽徵機關於拍賣程序因營業稅債權受償順位僅優先於一般債權而劣後於抵押權，致不能徵起或僅能徵起部分，與拍定人已納營業稅取得進項憑證以扣抵銷項稅額之權利，並無實質關聯。買受人已取得之扣抵權利若尚待稽徵機關向出賣人徵起營業稅方得行使，不僅未有法律依據，違反租稅法定主義，且違反不當聯結禁止原則。(三)營業稅法第 33 條係規定財政部得核定載有營業稅額之憑證，財政部於無法律授權下創設營業稅憑證類型，增加納稅義務人法律所無之義務，與租稅法定主義及法律保留原則不符等語。

六、本院查：

(一)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：……3. 其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」分別為營業稅法第 15 條第 3 項、第 33 條第 3 款所明定。又按「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，包括下列憑證……6. 海關拍賣貨物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）。」為修正營業稅法實施注意事項第3點第4項第6款所規定。復按「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%。」

「法院拍賣或變賣貨物前，應通知所在地主管營業稅稽徵機關。稽徵機關應於收到法院通知後，儘速查明該貨物應否課徵營業稅，其屬應課徵營業稅者，應於該貨物拍賣、變賣終結或依法交債權人承受之日1日前，依法向法院聲明參與分配。」及「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4點之計算公式計算之應納營業稅額，為參與分配之金額。」為作業要點第4點、第5點及第6點所規定。上開作業要點乃財政部為加強法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅之聯繫與處理，所訂定關於法院及海關拍賣或變賣貨物時，應納營業稅額之計算公式、相關機關間之通報流程等細節性及執行性事項之行政規則，核與營業稅法之立法意旨相符。又「法院拍賣或變賣之貨物屬應課徵營業稅者，稽徵機關應以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。」亦經財政部85年函釋在案。該函釋係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，始就所分配稅款填發「法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書」，將扣抵聯送交買受人屬營業稅法第4章第1節計算稅額之營業人作為進項憑證，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條規定亦無牴觸。另司法院釋字第367號解釋意旨，係以財政部75年4月1日台財稅第7522284號函發布之作業要點第2項之(1)規定，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，已變更營業稅法所定申報繳納營業稅之主體規定，有違憲法第19條及第23條保障人民權

利之意旨，而宣告違憲，惟財政部 85 年函釋並未變更營業稅法所定申報繳納營業稅之主體，未違反司法院釋字第 367 號解釋意旨，上開作業要點及財政部 85 年函釋，本件自均得予以援用。

(二)本件被上訴人否准上訴人核發進項稅額扣抵憑證之申請，係因被上訴人於臺南地方法院 94 年度執字第 21564 號清償債務強制執行事件程序中，尚未徵起，原判決認經法院拍賣屬應課徵營業稅貨物者，須待稽徵機關取得法院分配之營業稅款後，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；而司法院釋字第 367 號解釋涉及者，乃貨物拍賣時營業稅之「申報繳納」主體，由營業人變更為拍定人（即買受人）之問題，與本件爭執者為如何發給憑證者不同，本件尚無該解釋之適用；且本件亦無修正營業稅法實施注意事項第 3 條第 4 款第 6 目後段規定及作業要點第 8 點規定之適用等上訴人於原審之主張何以不足採，業於理由中，詳加論斷，因認被上訴人否准上訴人申請以臺南地院核發之不動產權利移轉證書為由，請求核發進項憑證，以供申報扣抵銷項稅額，即無不合，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋、判例，亦無抵觸，亦無違反不當聯結禁止原則、租稅法定主義與法律保留原則，並無所謂原判決有違背法令之情形。上訴人上訴意旨係對於原判決業經詳

予論述不採之事由再予爭執，指摘其不當，尚難認為合法之上訴理由。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。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 1 0 0 年 8 月 1 1 日
(本件聲請書其餘附件略)