

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第250號

上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

訴訟代理人 賴雪琴

洪素鵲

劉家婷

被 上 訴 人 互助鑫資產管理股份有限公司

代 表 人 徐志偉

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年1月28日臺北高等行政法院109年度訴字第389號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人於第一審之訴駁回。

第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

(一)緣臺灣中小企業銀行（下稱臺灣中小企銀）將對訴外人大衛營國際股份有限公司（下稱大衛營公司）之借款標的債權，轉讓與訴外人荷商柯企資產管理顧問股份有限公司（下稱荷商柯企公司），嗣被上訴人於民國93年間與荷商柯企公司簽訂債權讓與契約書，受讓臺灣中小企銀對大衛營公司之債權（但未實際移轉）；再於94年4月4日與中國信託商業銀行股份有限公司（下稱中國信託銀行）簽訂債權讓與契約書，將所取得之前開標的債權由荷商柯企公司直接移轉予中國信託銀行，以擔保融資得以受償，並由中國信託銀行以債權人地位向執行法院行使債權人之各項權利。嗣中國信託銀行以債

01 權人之地位向臺灣基隆地方法院（下稱基隆地院）民事執行
02 處就擔保該債權抵押物聲請強制執行，並依前開契約書約定
03 條件，以中國信託銀行名義參與投標而得標，並聲明以該不
04 良債權及押標金抵繳拍賣價金，取得執行法院於94年12月15
05 日所發給之權利移轉證明書，及於95年1月13日辦竣拍定抵
06 押物之所有權登記。

07 (二)嗣中國信託銀行於95年1月24日將該抵押物所有權移轉登記
08 予被上訴人，被上訴人嗣申報95年7、8月營業稅，針對處分
09 不良債權銷售行為開立處分不良債權統一發票【處分不良債
10 權利益新臺幣（下同）21,491,298元】，並按2%之稅率繳
11 納營業稅429,826元。

12 (三)被上訴人復於96年6月12日將前開抵押物出售予大基隆家具
13 有限公司（下稱大基隆公司），銷售額合計59,023,586元
14 （僅計入房屋、車位銷售額，土地部分免徵營業稅），依法
15 應按營業稅稅率5%課徵營業稅，被上訴人卻申報為免稅銷
16 售額，經上訴人所屬七堵稽徵所（下稱七堵稽徵所）補徵營
17 業稅3,144,928元，並處罰鍰6,289,852元。被上訴人不服，
18 經上訴人復查決定追減營業稅140,532元及罰鍰281,060元，
19 被上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，本稅部分經本院100
20 年度判字第1536號判決駁回確定；罰鍰部分遭撤銷，經上訴
21 人第2次重核復查決定變更核定為2,907,522元，嗣經臺北高
22 等行政法院（下稱原審法院）105年度簡上字第105號裁定駁
23 回確定。

24 (四)嗣被上訴人於102年3月12日具文向上訴人主張略以，其於95
25 年7月3日開立品名為「處分不良債權利益」發票，即係指銷
26 售抵押物，與96年8月1日開立品名為「房屋土地」發票，其
27 標的內容一致，被上訴人既經本院判決應就96年間銷售抵押
28 物，按5%稅率課徵營業稅，則其95年間開立「處分不良債
29 權利益」發票，並按2%稅率繳納營業稅429,826元，即屬溢
30 繳稅款，申請依稅捐稽徵法第28條第2項規定，退還95年7至
31 8月溢繳營業稅，經上訴人以102年10月1日北區國稅七堵銷

字第1020330985號函復否准其申請。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院103年度訴字第584號判決以「處分不良債權」及「銷售抵押物」係屬2個銷售行為為由而駁回確定在案。

(五)被上訴人再於107年9月28日（收文日期為107年10月3日）具函申請填發拍定不動產之進項稅額憑證，經上訴人所屬基隆分局（下稱基隆分局）認其買受人為中國信託銀行，而非被上訴人，以107年12月18日北區國稅基隆銷字第1070083298號函（下稱107年12月18日函）否准其申請。被上訴人復於108年1月22日（收文日）具函檢附原審法院103年度訴字第584號判決意旨，主張其為前開拍賣不動產之實質拍定人，申請填發「繳款書」以作為進項稅額憑證，基隆分局仍否准其申請。被上訴人不服，提起訴願，嗣經基隆分局依訴願法第58條第2項規定重行審查結果，以108年11月11日北區國稅基隆銷字第1080082876A號函（下稱108年11月11日A函），將基隆分局108年5月22日北區國稅基隆銷字第1080081233號函（下稱108年5月22日函）撤銷，財政部108年12月5日台財法字第10813942400號訴願決定以基隆分局108年5月22日函已不存在為由，決定不受理。

(六)基隆分局另以108年11月11日北區國稅基隆銷字第1080082876B號函（下稱108年11月11日B函，即本件原處分）復略以，就中國信託銀行與債務人大衛營公司間清償債務強制執行案，拍賣標得應課徵營業稅3,389,714元，通知被上訴人得就大衛營公司滯欠稅款實施強制執行所徵得之25,678元稅款，作為被上訴人之進項稅額專案申報扣抵銷項稅額等語。被上訴人不服，提起訴願遭駁回，遂提起行政訴訟。經原審法院以109年度訴字第389號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分均撤銷，並命上訴人應依被上訴人107年9月28日之申請，作成依拍定如原判決附表所示不動產所繳納之營業稅額，開立或核定進項稅額憑證以扣抵銷項稅額之行政處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

01 二、被上訴人起訴主張、上訴人於原審之答辯，均援引原判決所
02 載。

03 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：被上訴人不服
04 提起行政訴訟，其聲明第2項為「被告（即上訴人）應依原
05 告（即被上訴人）107年9月28日之申請，作成開立依拍定支
06 付營業稅3,389,714元繳款書之行政處分」。惟其取得繳款
07 書之進項憑證，目的在於扣抵其銷項稅額，為使其起訴具有
08 實益，其所提起之課予義務訴訟，係在行使進項稅額扣抵請
09 求權，而非單純請求開立單據。準此，本件爭點在於：被上
10 訴人主張其以中國信託銀行名義，向基隆地院拍定大衛營公
11 司所有系爭房地，申請上訴人依該拍定已負擔轉價之營業稅
12 額，開立或核定進項稅額憑證以扣抵銷項稅額，有無理由乙
13 節。

14 (一)營業稅係對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之一種銷售
15 稅。加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）對於營業
16 稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，前
17 者依營業稅法第4章第1節規定，係按營業人進、銷項稅額之
18 差額課稅；後者依同法第4章第2節規定，係按營業人銷售總
19 額課徵營業稅。營業人原則上須以每2月為1期，按期申報銷
20 售額、應納或溢付營業稅額（營業稅法第35條參照）。為使
21 營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，
22 營業稅法第32條乃對營業人課以依法定期日開立銷售憑證之
23 協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定營業
24 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
25 人（司法院釋字第688號解釋理由書參照）。

26 (二)至於在法院執行拍賣或變賣貨物時，有關如何開立相關憑
27 證，相關稅法雖無明文規定。惟依營業稅法第32條第1項之
28 規定，除適用第4章第2節營業性質特殊之營業人及小規模營
29 業人等外，銷售貨物之營業人皆有開立統一發票的義務。國
30 家機關從事貨物之銷售，應無豁免的理由，然執行法院在收
31 取拍賣價金時，依強制執行有關規定，僅有開立收據交付拍

01 定人（買方營業人）之規定（強制執行法第1、3、60、73、
02 113條參照），而無須依營業稅法第32條第1項，按開立銷售
03 憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付拍定人，在此實
04 務操作下，拍定人無從提出得扣減進項稅額之法定憑證，因
05 此強制拍賣或變賣之營業稅的課徵及其進項稅額之扣抵便會
06 產生爭議。

07 (三)本件依行為時（100年11月23日修正公布前）稅捐稽徵法第6
08 條規定，法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營
09 業稅，並無優先於一切債權及抵押權；迨100年11月23日修
10 正公布後始具優先受償權。由於前揭稅捐稽徵法修正前，就
11 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
12 先於普通債權，稽徵機關極可能無法分配到稅款，財政部認
13 拍賣貨物所應繳納之營業稅未必得由拍賣價款獲得分配繳
14 納，稽徵機關如不考量營業稅能否徵起，即准許買受人就未
15 徵起之營業稅額扣抵銷項稅額，將發生由與該拍賣事件毫無
16 關係之全體納稅義務人共同承擔該無法徵起之營業稅，亦即
17 由政府全額補貼買受人之不公平現象，於公益有重大損害
18 （財政部賦稅署90年台稅二發第0900460213號函參照），因
19 此發布財政部85年10月30日台財稅第851921699號函釋（下
20 稱財政部85年10月30日函釋）。另依財政部77年6月28日修
21 正發布之修正營業稅法實施注意事項（100年8月11日廢止）
22 第3點第4項第6款規定可知，在一般強制執行之拍賣與變
23 賣，雖規定其營業稅額「由執行法院、行政執行機關代為扣
24 繳」，但不是以執行法院、行政執行機關之扣繳憑證，而是
25 要等到主管稽徵機關取得執行法院、行政執行機關扣繳稅額
26 後，才由主管稽徵機關就該稅款填發營業稅繳款書，向公庫
27 繳納，並交付買受人或承受人，買受人始得以主管稽徵機關
28 填發之營業稅繳款書，作為列帳及扣抵憑證。

29 (四)故在實務運作下，執行法院以其僅係代行拍賣，並非稽徵機
30 關，爰僅出具載有「實收金額」（而無「營業稅額」）之
31 「收據」；而財政部則以營業稅未能全額徵起時，倘准許承

買人全額扣抵，恐致政府稅收損失，前揭注意事項第3點第4項第6款乃規定，法院（及其他機關）拍賣貨物時，承買人應持稽徵機關填發之營業稅繳款書第3聯（扣抵聯），申請扣抵（銷項稅額）；並以前揭財政部85年10月30日函釋教示稽徵機關：僅於實際取得法院分配之營業稅款，或已徵起原未獲法院分配之營業稅款時，始出具營業稅繳款書第3聯（扣抵聯），供承買人申報扣抵，造成承受人（以執行債權人為限）或拍定人雖已依法完稅，卻無從申報扣抵之現象。因此，上開注意事項規定及財政部85年10月30日函釋，經101年12月21日司法院釋字706號解釋認為違反憲法第19條租稅法律主義，應不予援用。

(五)財政部因司法院釋字第706號解釋宣告85年10月30日函釋違憲之意旨，另以103年1月7日台財稅字第10204671351號令（下稱103年1月7日令釋，105年6月20日台財稅字第10504565290號函修正，並廢止85年10月30日函釋，內容詳見原處分卷1第26頁）。

(六)上訴人主張財政部85年10月30日函釋雖經司法院釋字第706號解釋宣示不予援用，惟本件仍應適用行為時之上開函釋規定，就所徵起之營業稅25,678元部分，通知被上訴人辦理專案申報扣抵銷項稅額云云，不足採認，理由敘述如下：

1.查財政部85年10月30日函釋及103年1月7日令釋，均係財政部基於中央主管機關，就法院拍賣或變賣貨物有關營業稅稽徵作業所為釋示，揆諸行政程序法第159條規定，其法律性質屬於行政規則，先予敘明。

2.上訴人主張被上訴人就拍定系爭不動產相關進項稅額扣抵銷項事項，並未提起救濟而確定在案，符合財政部103年1月7日令釋之規定，仍應以徵起營業稅25,678元申報扣抵銷項稅額，固非無據。惟按法官依據法律獨立審判，憲法第80條載有明文；法官依據法律獨立審判，所稱之法律自指未與憲法牴觸之法律，即法官有遵守合憲性法律裁判之義務。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法

官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束（司法院釋字第137、216號解釋意旨參照）。財政部函釋僅係闡明法規原有含義，並無創設或變更法規之效力，該部85年10月30日函釋，既經司法院釋字第706號解釋宣告違反憲法第19條租稅法律主義，應不予援用。法官在審究法律之真意，應引用符合法律真義之解釋函令，對於被大法官會議宣告違憲之解釋函令自可摒棄不用。

3.上訴人復主張依司法院釋字第188號解釋意旨，除解釋文內另有明定者外，應自公布當日起發生效力；司法院釋字第706號解釋文對其效力並未另為規定，即自公布當日（101年12月21日）起發生效力，基於法律安定性原則，應不予變更處理云云。惟本件被上訴人提起課予義務訴訟，課予義務訴訟之事實及法律之判斷基準時點，應以言詞辯論終結時之事實及法律狀態為準。財政部85年10月30日函釋，既經司法院釋字第706號解釋於101年12月21日宣告違憲，財政部嗣以103年1月7日令釋加以規範，並宣告廢止85年10月30日函釋；則被上訴人於107年9月28日具文（收文日期為107年10月3日）向基隆分局申請發給系爭進項憑證，上訴人自應以斯時正確闡述法律原意之函釋辦理，此與司法院釋字第706號解釋何時生效無涉，上訴人主張委無足採。

4.上訴人雖主張依行為時營業稅法施行細則第29條及行政程序法第131條規定，進項憑證申報扣抵的期間以5年為限，被上訴人係於95年間取得抵押物所有權，未分配營業稅稅捐3,389,714元的開徵限繳日為96年7月30日，已超過5年可申請扣抵的期間云云。惟查上開原因事實之荒謬處，在於有關機關（財政部及執行法院）各執本位、各行其是，形成一種消極不作為狀態，使承受人或拍定人無法行使其營業稅法所規定之進項稅額扣抵權（見司法院釋字第706號解釋湯德宗大法官之協同意見書）。而司法院大法官所

01 為之解釋，有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理
02 有關事項，應依解釋意旨為之。查司法院釋字第706號解
03 釋公布前，人民對於法院執行拍賣或變賣貨物時，拍定人
04 如何取得進項憑證，稅捐機關均依循財政主管機關財政部
05 頒訂之注意事項第3點第4項第6款規定，及該部85年10月3
06 0日函釋辦理。迄司法院釋字第706號解釋宣告主管稅捐機
07 關多年據以辦理之注意事項及函釋規定違憲，基於政府機
08 關不作為所造成不利益不應由人民承受，為保障當事人權
09 益，有關相關請求時效，應自司法院大法官會議解釋公布
10 日即101年12月21日起算，使除該號解釋之聲請人外，其
11 餘處於類似境遇之人民亦得在時效內申報扣抵（司法院釋
12 字第706號解釋湯德宗、羅昌發大法官之協同意見書參
13 照）。而營業稅法施行細則第29條規定於103年5月2日配
14 合行政程序法第131條公法上請求權時限之延長，由5年修
15 正延長為10年，因上開修正時時效尚未完成，故得行使進
16 項憑證扣抵請求權，以維憲法第15條所保障之財產權，附
17 此敘明。

18 (七)綜上所述，被上訴人上開所訴各節，非無可採，原處分容有
19 違誤，訴願決定遞予維持，亦有未洽，被上訴人訴請判決如
20 聲明所示，為有理由，應予准許。本件判決基礎已臻明確，
21 兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判
22 決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

23 四、上訴人上訴意旨略以：

24 (一)原判決主文「作成依拍定如附表所示不動產所繳納之營業稅
25 額，……或核定進項稅額憑證以扣抵銷項稅額之行政處分」
26 顯然違背法令：

27 1.本件108年11月11日B函係就被上訴人108年1月22日具函檢
28 附原審法院103年度訴字第584號判決主張其為實質拍定
29 人，申請填發「繳款書」以作為進項稅額憑證事件所為函
30 復，並非納稅者權利保護法（下稱納保法）第21條所定納
31 稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟之案件，

01 依該條規定被上訴人或原審法院均不得追加或變更主張課
02 稅處分違法事由。

03 2.另依行政訴訟法第5條規定，提起課予義務之訴，僅限於
04 人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定
05 期間內未作為或予以駁回，認為其權利或法律上利益受違
06 法損害者，且踐行訴願程序後，向行政法院提起請求該機
07 關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，亦即
08 僅限於人民依法申請案件且需踐行訴願先行程序並依法定
09 程式提出訴之聲明。

10 3.況原判決第3頁第21行起業已載明被上訴人之聲明2為「被
11 告（即上訴人）應依原告（即被上訴人）107年9月28日之
12 申請，作成開立依拍定支付營業稅3,389,714元繳款書之
13 行政處分」，並非請求「核定進項憑證以扣抵銷項稅額之
14 行政處分」，益證該部分並非本件審酌範圍，已如前述。

15 4.惟原判決卻在未經被上訴人向上訴人提出申請及踐行訴願
16 先行程序，被上訴人亦未就該課稅處分違法事由向原審法
17 院為訴之追加，且未經上訴人知悉及同意之情況下，逕自
18 為訴之追加（即追加課稅處分違法事由），即判決「作成依
19 拍定如附表所示不動產所繳納之營業稅額，……核定進項
20 稅額憑證以扣抵銷項稅額之行政處分」顯然違背納保法第
21 21條及行政訴訟法第5條、第111條規定。

22 5.退步而言，本件原審法院縱得逕自為訴之追加，惟並未探
23 求審酌是否符合請求權之法定構成要件，顯然違背法令：
24 本件被上訴人倘請求上訴人核定進項稅額憑證以扣抵銷項
25 稅額之行政處分，等同申請退還已繳納營業稅或增加累積
26 留抵稅額，被上訴人自應另案申請或於原申請書表明且連
27 同表明其請求之法律依據，究係依營業稅法第39條規定或
28 依稅捐稽徵法第28條申請退稅，抑或依行政程序法第128
29 條申請行政程序重開抑或依行政程序法第117條規定撤銷
30 行政處分。縱得於本件為訴之追加，原審法院亦應探求及

01 審酌是否符合請求權之法定構成要件，惟原審法院並未探
02 求及審酌，顯然違背法令。

03 (二)原判決第17頁第1行起意旨略以：「……各機關依其職掌就
04 有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時固可予以引
05 用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘
06 束。財政部函釋僅係闡釋法規原有含義，並無創設或變更法
07 規之效力，財政部85年10月30日函釋，既經司法院釋字第70
08 6號解釋宣布違反憲法第19條租稅法律主義，不應予援用，
09 法官在審究法律之真意，應引用符合法律真義之解釋函令，
10 對於被大法官會議宣告違憲之解釋函令自可摒棄不用。」顯
11 然有判決不適用法規或適用法規不當之違背法令情事：

12 1.司法院釋字第706號解釋文既未另定違憲法令失效日，則
13 本件原審法院自應依據司法院釋字第177號、釋字第188號
14 及釋字第592號解釋，認定僅對於聲請人據以聲請之案件
15 方有溯及之效力，本件則不予處理。

16 2.財政部85年10月30日函釋自發布日迄101年12月21日司法
17 院釋字第706號解釋公布前，業已逾16年餘，且已成行政
18 先例，非與當時有效施行之成文法明文有違背，依據改制
19 前行政法院48年判字第55號判例：「行政先例，原為行政
20 法法源之一，如非與當時有效施行之成文法明文有違背，
21 自得據為行政措施之依據。」意旨，自得作為行政措施之
22 依據。

23 3.本件於該解釋101年12月21日公布當日，被上訴人申請核
24 發進項憑證已逾請求權時效且原課稅處分業已確定，自無
25 該號解釋之適用：

26 (1)本件被上訴人既自承實質拍定人，且中國信託銀行短期
27 間內於95年1月24日即以買賣原因移轉登記抵押物為被
28 上訴人所有，被上訴人嗣於95年7月3日就處分不良債權
29 利益21,491,298元開立發票，就上揭客觀資料，則本件
30 至遲於94年12月31日以前，被上訴人即已可得行使請求
31 稅捐稽徵機關交付相關憑證之權利。至財政部85年10月

01 30日函釋雖規定拍定之不動產相關營業稅未獲清償時，
02 須向被拍定之不動產所有權人徵起營業稅時方得申請退
03 稅，然無礙被上訴人客觀上至遲得於94年12月31日即可
04 得行使向稅捐稽徵機關(即上訴人)申請填發繳款書之權
05 利，且縱遭否准，尚可依法提起行政救濟。

06 (2)據上，本件請求時效至遲於99年12月30日業已完成(自9
07 4年12月31日起算5年至99年12月30日)，即屬102年5月2
08 3日(含該日)以前時效已完成之案件。是以系爭請求權
09 之消滅時效，自係適用行為時即102年5月23日修正前行
10 政程序法規定之5年時效。惟被上訴人迨至107年10月3
11 日(收文日)始具函向七堵稽徵所申請填發，已逾行為時
12 行政程序法第131條規定之5年公法請求權時效之法定期
13 間，自不得再行申請填發繳款書(即進項憑證)，本件自
14 無司法院釋字第706號解釋之適用。

15 (3)又財政部85年10月30日函釋應屬營業稅法第33條授權訂
16 定之法規命令，縱係行政規則，惟行為時營業稅法第33
17 條及同法施行細則第38條，並無規範營業稅法第4章第1
18 節規定計算稅額之營業人向法院、行政執行機關拍定或
19 承受屬依同節規定計算稅額之營業人所有之應課徵營業
20 稅貨物，於申報進項稅額扣抵銷項稅額時之應檢附之證
21 明憑證，財政部係基於財稅主管機關之立場，依營業稅
22 法第33條第3款規定，本於法定職權就相關規定予以闡
23 釋，具法律授權性質，亦均係秉持憲法原則及相關之立
24 法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與法律規範之
25 意旨無違，本件自得援用。綜上，原判決顯然有判決不
26 適用法規或適用法規不當或判決不備理由之違背法令情
27 事。

28 (三)原判決第18頁第4行起意旨略以：「惟本件原告(即被上訴
29 人，下同)提起課予義務訴訟，課予義務訴訟之事實及法律
30 之判斷基準時點，應以言詞辯論終結時之事實及法律狀態為
31 準，財政部85年10月30日函釋，既經司法院釋字第706號解

01 釋於101年12月21日宣告違憲，財政部嗣以103年1月7日令釋
02 加以規範，並宣告廢止85年10月30日函釋，則原告於107年9
03 月28日具文(收文日期為107年10月3日)向基隆分局申請發給
04 系爭進項憑證，被告(即上訴人)自應以斯時正確闡述法律
05 原意之函釋辦理，此與司法院釋字第706號解釋何時生效無
06 涉。」顯然有判決不適用法規或適用法規不當或判決不備理
07 由之違背法令情事：

- 08 1.行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，一般論者所稱以
09 事實審言詞辯論終結時作為認定事實及法令適用之基準時
10 點，係針對無特別規定之原則性理論，稅捐債務係於稅捐
11 要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人
12 自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實
13 及適用法令之基準點原則上應以行為時為基準點(本院101
14 年度判字第835號判決參照)。
- 15 2.以本件為例，涉及上訴人應否核發或填發繳款書以作為被
16 上訴人之進項憑證，以及被上訴人得否持該進項憑證據以
17 向上訴人申請扣抵銷項稅額之問題，以上均涉及人民即被
18 上訴人權利義務之發生、變動、喪失等實體法規，依改制
19 前行政法院72年判字第1651號判例及「實體從舊、程序從
20 新」為適用法規之一般法理，於行為後有變更，除法令另
21 有規定外，應適用行為時法令。否則，不啻違反「實體從
22 舊、程序從新」為適用法規之一般法理，亦使應自公布日
23 起發生效力之司法院解釋，得因被上訴人申請核發進項憑
24 證之行使致發生溯及生效之效力，而與司法院大法官就該
25 解釋所欲賦予之時間效力有違，顯然違反司法院釋字第18
26 8號、第592號所解釋，除解釋文另有規定外，僅限於據以
27 聲請釋憲之聲請人方有溯及適用之效力。
- 28 3.倘允許發生溯及生效之效力，致人民皆可申請填發進憑證
29 及申請退稅，則稅捐稽徵機關在司法院解釋文公布前所為
30 的課稅處分難以數計，此舉將導致訴訟過於龐大，並且損
31 及法安定性與公共利益(且類此案件即發生該稅捐由全民

負擔之情形)。因此只要稅捐稽徵機關為課稅處分時所引用的法令是合法，即應視為是合法行政處分。否則將難以想像及估算所導致是類訴訟案件過於龐大之數量，更遑論估算損及法安定性與公共利益之影響。綜上，原判決顯然有判決不適用法規或適用法規不當或判決不備理由之違背法令情事。

(四)原判決第18頁第23行起意旨：「司法院釋字第706號解釋公布前，人民對於法院執行拍賣或變賣貨物時，拍定人如何取得進項憑證……，基於政府機關不作為所造成不利益不應由人民承受，為保障當事人權益，有關相關請求時效應自司法院大法官會議解釋公布日起即101年12月21日起算，使除該號解釋之聲請人外，其餘處於類似境遇之人民亦得在時效內申報扣抵(司法院釋字第706號解釋湯德宗、羅昌發大法官之協同意見書參照)。而營業稅法施行細則第29條規定於103年5月2日配合行程序法第131條公法上請求權實現之延長，由5年修正延長為10年，因上開修正時時效未完成，故得行使進項憑證扣抵請求權。」顯然有判決不適用法規或適用法規不當之違背法令情事：

- 1.本件中國信託銀行無論係依營業稅法第3條第3項第3款規定或依其投標資料，均係向基隆地院拍定承受系爭抵押物所有權之人，為營業稅法規範之受託人及財政部85年10月30日函釋規範之買受人。故僅中國信託銀行有向上訴人申請核發系爭繳款書或核定系爭營業稅作為進項稅額扣抵銷項稅額之請求權，被上訴人並無此項請求權。又中國信託銀行既係營業稅法第4章第2節之營業人，並非同法第4章第1節之營業人，核與財政部85年10月30日函釋及103年1月7日令釋意旨均不符，本局無從核發。
- 2.退步而言，本件依實質課稅原則，縱認被上訴人有請求填發系爭繳款書之公法請求權，其請求權時效為5年，被上訴人已逾5年請求權時效申請：

01 (1)如前所述，本件請求時效至遲於99年12月30日業已完成
02 (自94年12月31日起算5年至99年12月30日止)，即屬102
03 年5月23日(含該日)以前時效已完成之案件，是以系爭
04 請求權之消滅時效，自係適用行為時即102年5月23日修
05 正前行政程序法規定之5年時效。惟被上訴人迨至107年
06 10月3日(收文日)始具函向七堵稽徵所申請填發，已逾
07 行為時行政程序法第131條規定之5年公法請求權時效之
08 法定期間，自不得再行申請。

09 (2)再退一步而言，本件縱依實質課稅原則，認定被上訴人
10 有請求核定系爭營業稅作為進項憑證扣抵銷項稅額之請
11 求權，惟上訴人94年至99年營業稅申報之核課稅捐處分
12 (94年11-12月期至99年11-12月期營業稅申報)於司法院
13 釋字第706號解釋前即已確定多年，該部分申請已逾5年
14 請求權時效，被上訴人自不得再行申請。

15 (3)原判決援引司法院釋字第706號解釋之湯德宗大法官及
16 羅昌發大法官之協同意見書之見解，僅係該2位大法官
17 個人之個人見解，並不能拘束全國人民及各級機關，且
18 該等見解顯然違背法令：

19 「有關相關請求時效應自司法院大法官會議解釋公布日
20 起即101年12月21日起算」「使除該號解釋之聲請人
21 外，其餘處於類似境遇之人民亦得在時效內申報扣抵」
22 除顯然違背行為時營業稅法施行細則第29條及行政程序
23 法第131條規定外，不啻違反「實體從舊、程序從新」
24 為適用法規之一般法理，亦使應自公布日起發生效力之
25 司法院解釋，得因被上訴人申請核發進項憑證及原判決
26 逕自追加核定營業稅額為3,389,714元之進項稅額以扣
27 抵銷項稅額之行使，致發生溯及生效之效力，而與司法
28 院大法官就該解釋所欲賦予之時間效力有違，顯然違反
29 司法院釋字第188號、第592號所解釋意旨，除另定違憲
30 法令失效日外，僅限於據以聲請釋憲之聲請人方有溯及
31 適用之效力，亦違反司法院釋字第185號解釋意旨即司

01 法院大法官解釋有拘束全國各機關之效力，已如前述。
02 是本件自無該見解之適用，且原判決援引該等見解，亦
03 顯然違背法令規定。

04 五、本院查：

05 (一)按行政訴訟法第125條第3項規定：「審判長應向當事人發問
06 或告知……其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘
07 明或補充。」準此，行政法院為保障當事人在程序、實體上
08 權利之實現，避免當事人因欠缺經驗、能力或不諳法令而遭
09 不利結果，因賦與法院有闡明義務以助當事人為正確請求法
10 院為公正裁判。經查被上訴人於原審起訴時訴之聲明第2項
11 固為：依拍定支付營業稅3,389,714元開立「繳款書」作為
12 進項稅額憑證。惟觀之被上訴人於行政救濟時，雖以申請上
13 訴人為填發拍定或承受不動產之進、銷項憑證，惟探其真意
14 應係請求上訴人為准填發進項憑證，核其請求應係請求上訴
15 人為一定之行政處分，故經原審法院法官闡明本件究係請求
16 事件抑或係為課予義務訴訟，嗣經被上訴人更正為「上訴人
17 應依被上訴人107年9月28日之申請，作成依拍定如原判決附
18 表所示不動產所繳納之營業稅額，開立或核定進項稅額憑證
19 以扣抵銷項稅額之行政處分。」此復經原判決敘明：原告(即
20 被上訴人)不服，循序提起本件行政訴訟，其經更正之聲明
21 第2項為「被告應依原告107年9月28日之申請，作成開立依
22 拍定支付營業稅3,389,714元繳款書之行政處分」，惟其取
23 得繳款書之進項憑證，目的在於扣抵其銷項稅額，為使其起
24 訴具有實益，其所提起之課予義務訴訟，係在行使進項稅額
25 扣抵請求權(依司法院釋字第706號解釋應由拍定人或承受人
26 為聲請)，而非單純請求開立單據。因而原審法院法官經闡
27 明被上訴人之真意而由被上訴人更正訴之聲明如上聲明第2
28 項自無不合(參原判決四、(一)、5部分說明)，上訴意旨主張
29 原審法院未經被上訴人向上訴人提出申請及踐行訴願程序，
30 且被上訴人復未為訴之追加且未經上訴人同意即逕自為准其
31 訴之追加，顯違納保法第21條及行政訴訟法第5條、第111條

規定云云，尚無足採。但被上訴人在此仍未說明其「行為」請求之法規範依據及法定構成要件，在此亦應併予指明。

(二)又按司法院大法官依人民聲請所為法令違憲審查之解釋，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力；經該解釋宣告與憲法意旨不符之法令，基於法治國家法安定性原則，原則上自解釋生效日起失其效力，惟為賦予聲請人救濟之途徑，司法院大法官依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力，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，此觀司法院釋字第177號、第185號解釋自明（司法院釋字第592號解釋理由參照），另為擴大適用範圍，司法院釋字第686號解釋復以人民聲請解釋之案件作成解釋公布前，原聲請人以外之人以同一法令牴觸憲法疑義聲請解釋，雖未合併辦理，但其聲請經認定符合法定要件者，其據以聲請之案件，亦可適用司法院釋字第177號解釋所稱「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件亦有效力」。而所謂「自解釋公布當日起，向將來發生效力」，係指「自公布當日起，各級法院審理有關案件應依解釋意旨為之」（司法院釋字第592號解釋文參照）。申言之，對於解釋公布時尚在行政爭訟中未確定之行政處分，行政法院應受宣告特定法令違憲之解釋之拘束，不得再適用該違憲之法令，而應認定系爭依違憲法令作成之行政處分違法。如果系爭行政處分於解釋公布時已經確定，則只有曾對系爭行政處分提起行政訴訟而受不利確定終局判決，並對該判決所適用之法令聲請違憲審查者，始得依該解釋，主張原確定判決適用法規顯有錯誤。其他於解釋公布時已經確定之行政處分，既不受該解釋之影響，受處分人自不能主張原確定判決適用法規顯有錯誤，而主張已經確定之行政處分適用法令錯誤，而申請撤銷或變更之。再行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，一般論者所稱以事實審言詞辯論終結時作為認定事實及法令適用之基準時點，係針對案件尚未確定而在訴訟救濟中之案件者而論，倘案件業經依行為時，尚未經

01 司法院大法官解釋違憲之有效函釋所為之行政處分，並因當
02 事人未救濟而確定者，即不得依於嗣後司法院大法官解釋意
03 旨適用於再救濟之訴訟案件中，否則司法院大法官解釋前已
04 確定之行政處分均可據此而救濟，不免動搖法之安定性，將
05 造成社會秩序、公共利益之重大損害。

06 (三)本件原判決以依司法院釋字第188號解釋意旨，除解釋文內
07 另有明定者外，應自公布當日起發生效力；司法院釋字第70
08 6號解釋文對其效力並未另為規定，即自公布當日（101年12
09 月21日）起發生效力。惟被上訴人提起課予義務訴訟，課予
10 義務訴訟之事實及法律之判斷基準時點，應以言詞辯論終結
11 時之事實及法律狀態為準。財政部85年10月30日函釋，既經
12 司法院釋字706號解釋於101年12月21日宣告違憲，財政部嗣
13 以103年1月7日令釋加以規範，並宣告廢止85年10月30日函
14 釋；則被上訴人於107年9月28日具文向基隆分局申請發給系
15 爭進項憑證，上訴人自應以斯時正確闡述法律原意之函釋辦
16 理。查司法院釋字第706號解釋公布前，人民對於法院執行
17 拍賣或變賣貨物時，拍定人如何取得進項憑證，稅捐機關均
18 依循財政主管機關財政部頒訂之注意事項第3點第4項第6款
19 規定，及該部85年10月30日函釋辦理，即在稽徵機關取得執
20 行法院、行政執行機關扣繳稅額後，才就該稅款填發營業稅
21 繳款書，向公庫繳納，並交付買受人或承受人，買受人始得
22 以主管稽徵機關填發之營業稅繳款書，作為列帳及扣抵憑
23 證，迄司法院釋字第706號解釋宣告稅捐主管機關多年據以
24 辦理之注意事項及函釋規定違憲，基於政府機關不作為所造
25 成不利益不應由人民承受，為保障當事人權益，有關相關請
26 求時效，應自司法院大法官會議解釋公布日即101年12月21
27 日起算，使除該號解釋之聲請人外，其餘處於類似境遇之人
28 民亦得在時效內申報扣抵（司法院釋字第706號解釋湯德
29 宗、羅昌發大法官之協同意見書參照）。而營業稅法施行細
30 則第29條規定於103年5月2日配合行政程序法第131條公法上
31 請求權時效之延長，由5年修正延長為10年，因上開修正時

01 時效尚未完成，故得行使進項憑證扣抵請求權，因而撤銷訴
02 願決定及原處分，並命上訴人應為如主文第2項所示開立或
03 核定進項憑證以扣抵銷項稅額之行政處分，固非無見。惟
04 查：

05 1.司法院釋字第706號解釋，既未宣告系爭「注意事項」及
06 「函釋」規定溯及失效，則本號解釋公布前，稅捐機關
07 援用系爭「注意事項」及「函釋」規定，否准被上訴人扣
08 抵銷項稅額之處分仍屬合法，亦即除該號解釋之聲請人及
09 就同一法規請求解釋而併案或已聲請解釋而未併案解釋之
10 人外，始得在時效內申報扣抵，其餘之人均無此請求權。
11 而被上訴人於本案固係提起課予義務訴訟，經原判決認該
12 訴訟事實及法律之判斷基準時點，應以言詞辯論終結時之
13 事實及法律狀態為準，惟此乃係針對案件尚未確定而在訴
14 訟救濟中之案件者而論，並不含行政處分業已確定而救濟
15 之案件，已如前述，是上訴意旨主張原判決遽認本件判斷
16 事實及法律基準點應以言詞辯論終結時為之，違背法令，
17 尚非無理。

18 2.另查原判決引用司法院釋字第706號解釋之湯德宗大法官
19 及羅昌發大法官之協同意見書之見解，認本件為保障當事
20 人權益，有關相關請求時效，應自司法院大法官會議解釋
21 公布日即101年12月21日起算，惟查該見解非但未見於解
22 釋文及理由書內，難謂對法院審理案件有拘束力，況該二
23 位大法官協同意見書亦僅主張略以：「進項稅額憑證之申
24 報扣抵期間，以5年為限；是凡持有自本號解釋公布之日
25 起前5年內，由執行法院開立（載有拍賣物種類及拍定或
26 承受價額）之『收據』之承買人，縱非本案之聲請人，一
27 俟財政部『核定』執行法院開立之拍賣收據得作為進項稅
28 額之憑證後，皆得據本號解釋尋求救濟。如此使得其他與
29 聲請人處於類似境遇之人民亦得在5年內『搭便車』申報
30 扣抵之結果，顯屬本號解釋之『外溢』效力（spillover
31 effects）。雖與大法官解釋僅限於對聲請人提供個案救

01 濟之解釋先例不符，然因本案所欲對治者乃政府之『不作為』，事物本質不同，形塑之救濟乃異，殆亦無可厚非」
02 為』，事物本質不同，形塑之救濟乃異，殆亦無可厚非」
03 、「本號解釋公布後，法院拍賣程序之其他應買人於(營業稅法)施行細則第29條所規定5年期限內尚未扣抵者，亦
04 業稅法)施行細則第29條所規定5年期限內尚未扣抵者，亦
05 產生實質效益；此等應買人應得於符合本解釋之條件下，
06 就其買受法院拍賣物所已繳營業稅，扣抵銷項稅額」等
07 語。從而縱如該2位大法官所主張凡持有自本號解釋公布
08 之日起前5年內，由執行法院開立（載有拍賣物種類及拍
09 定或承受價額）之「收據」之承買人（拍定人及承受人）
10 ，縱非本案之聲請人，一俟財政部「核定」執行法院開立
11 之拍賣收據得作為進項稅額之憑證後，皆得據本號解釋尋
12 求救濟，惟被上訴人自94年12月15日拍定取得權利移轉證
13 明書後至107年9月28日始具狀請求，亦逾前開2名大法官
14 協同意見書所指明之請求時效。

15 (四)綜上，原處分依行為時尚屬有效之財政部85年10月30日函
16 釋，就已徵得之稅額25,678元，通知被上訴人專案申報扣抵
17 銷項稅額，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦屬有據，原審
18 法院既有前述之違誤，且未敘明何以被上訴人並非拍定人卻
19 得以其為實質拍定人請求上訴人專案申報扣抵銷項稅額，及
20 獨立為「行為」請求之正當理由。上訴人訴請廢棄，並駁回
21 被上訴人於第一審之訴，因本件之法律適用業已明確，即有
22 理由，應予准許，爰判決如主文。

23 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
24 項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

25 中 華 民 國 110 年 12 月 16 日

26 最高行政法院第三庭

27 審判長法官 帥 嘉 寶

28 法官 林 玫 君

29 法官 李 玉 卿

30 法官 洪 慕 芳

31 法官 鄭 小 康

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 110 年 12 月 16 日
03 書記官 徐 子 嵐