

最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1726號

上 訴 人 永 安 租 賃 股 份 有 限 公 司

代 表 人 王 紹 堉

訴 訟 代 理 人 吳 祚 丞 律 師

楊 智 全 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 臺 北 國 稅 局

代 表 人 許 慈 美

送 達 代 收 人 宋 ○ ○

○ 區 ○ ○ ○ 路 ○ 段 ○ ○ 號 4 樓

上 列 當 事 人 間 營 業 稅 事 件 ， 上 訴 人 對 於 中 華 民 國 108 年 8 月 29 日 臺
北 高 等 行 政 法 院 107 年 度 訴 字 第 1178 號 判 決 ， 提 起 上 訴 ， 本 院 裁
定 如 下 ：

主 文

上 訴 駁 回 。

上 訴 審 訴 訟 費 用 由 上 訴 人 負 擔 。

理 由

一、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1. 按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。
2. 當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。
3. 上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性

者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、臺北高等行政法院107年度訴字第1178號判決（下稱原判決）之認事用法說明：

1.原因事實及爭訟經過說明：

A.上訴人於民國87年4月9日在民事強制執行程序中，承受拍賣之房地，因此「實質」負擔拍賣房屋所生之營業稅款新臺幣（下同）63,175,714元（但民事執行法院並未代理執行債務人，將該稅款繳納予被上訴人）。

B.嗣後上訴人於93年7月6日申報「扣抵」營業稅63,175,714元，而遭被上訴人以「未收到該筆營業稅款，上訴人亦無法提出納稅書證」為由，予以否准。上訴人提起行政爭訟，後經本院作成97年度判字第63號判決，駁回其請求確定。

C.上訴人因此聲請釋憲，經司法院大法官於101年12月21日，作成釋字第706號解釋，基於下述理由，宣告以下法規範應不予援用。

(1).財政部77年6月28日修正發布之修正營業稅法實施注意事項（100年8月11日廢止）第3點第4項第6款所定「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38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第三聯（扣抵聯）。」【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（下稱營業稅法）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。」101年3月6日再度修正發布該條款，此部分相同】。

(2).85年10月30日台財稅第000000000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』，……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，……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。」部分。

(3).均違反憲法第19條租稅法律主義，應不予援用。

D.依前開司法院釋字第706號解釋之意旨，認「只要上訴人有將營業稅款，連同前開房屋買價價款，一併支付（包括部分抵銷方式）予代理民事強制執行執行債務人之民事執行法院。而由民事執行法院，於受領拍定或承受價額時，開立收據予上訴人（買方營業人）。該收據即『相當於』賣方營業人開立之合法進項憑證。該憑證所載稅額，即可依法扣抵銷項稅額，而不問民事執行法院是否曾將進項稅額，實際繳納予稅捐機關」。上訴人乃在此法律見解基礎下，提起再審之訴，但經本院102年度判字第212號判決駁回。上訴人復對前開判決提起再審之訴，再經本院102年度判字第736號判決駁回。上訴人又以本院102年度判字第736號判決為再審對象，提起再審之訴，亦經本院103年度裁字第235號裁定駁回其再審之訴。

E.上訴人因此再次聲請補充釋憲，經司法院大法官於106年1月15日作成釋字第757號解釋。表明以下之法律見解：

(1).上訴人就司法院釋字第706號解釋之原因案件，得自釋字第757號解釋送達之日起3個月內，依司法院釋字第706號解釋意旨，以執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之拍賣筆錄等文書為附件之繳款收據，作為上訴人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。

(2).司法院釋字第706號解釋應予補充。

F.上訴人因此引用司法院釋字第706號解釋及第757號解釋，

於107年1月2日，檢送民事執行法院出具之相關收據，據為「進項憑證」，申報「扣抵銷項稅額」，並申請將溢繳之營業稅款，按下列標準，依法加計利息退還予上訴人。

- (1).自87年9月25日（現金繳納稅款日）起算，本金起始金額為63,175,714元，並隨時間經過，復依實際扣抵之銷項營業稅金額日期，逐步扣減本金金額（最後餘額為50,459,542元）。
- (2).利率則採取87年9月25日郵政儲金一年期定期儲金固定利率6.55%計算。
- (3).按上述逐期變動之本金，以固定利率計算，按日計算利息。再連同本金一併返還（扣除已支付之利息3,262,537元）。

G.被上訴人受理上訴人之請求後，作成原處分，而為以下之規制決定。

- (1).該進項憑證所表徵之進項稅額63,175,714元，准予依法扣抵銷項稅額12,716,172元。
- (2).扣抵後之進項溢付稅款50,459,542元，不符合營業稅法第39條第1項所定之退還要件，則依同條第2項前段規定，屬留抵稅額，應供往後扣抵銷項稅額之用，原本不得退還上訴人。不過被上訴人特別依財政部107年3月1日台財稅字第10600157360號函（下稱財政部107年函釋）「說明三」之意旨，准自101年12月21日司法院釋字第706號解釋公布之日起，就本金50,459,542元，按日加計利息，一併返還返還上訴人。

【註】財政部107年函釋「說明三」之文字記載為：

永安租賃申請溢付稅額加計利息乙節，依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，就溢繳之稅額按日加計利息。審酌旨揭

解釋【指司法院釋字第757號解釋】以補充解釋方式釋示：永安租賃自司法院釋字第706號解釋公布之日起，即得據該有利之解釋，依法行使其權利（旨揭解釋理由書第5段及林俊益大法官提出之部分協同意見書參照）。準此，永安租賃聲請旨揭解釋之原因案件倘經貴局依加值型及非加值型營業稅法第39條規定核有溢付稅額，准予比照前開規定自司法院釋字第706號解釋公布之日起按日加計利息核定退還。

H.上訴人就其請求未獲滿足之部分，提起行政爭訟，經原判決駁回其所提課予義務之訴，上訴人因此提起本件上訴。

2.原判決之理由形成，可歸結為以下之法律論點。

A.依營業稅法第39條之規定，各期銷項稅額減各期進項稅額，其餘額為負數者，該筆溢付稅額，原則上「留抵」，備供後期扣抵銷項稅額之用。只有以下例外情形，方可即時退還。

(1).有該條第1項第1款至第3款所定之法定退還事由。

(2).有依該條第2項但書授權財政部核准退還之特定事由存在。

B.因此依司法院釋字第706號解釋及第757號解釋意旨（僅表明「上訴人可持執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之拍賣筆錄等文書為附件之繳款收據，作為上訴人進項稅額憑證，據以扣抵銷項稅額」），均不足以使上訴人取得稅捐稽徵法第28條所定之退稅請求權。

C.本件上訴人退稅請求（含本金及利息）之唯一法規範依據即是「財政部107年函釋『說明三』」，得請求之內容自應受該函釋之限制，不得超出該法規範許可請求本息之範圍。

三、上訴人不服原判決提起本件上訴，但其理由仍大體上與原審中主張類似，不外：

01 1.依司法院釋字第757號解釋理由書第5段之記載（即「……又
02 本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦
03 有效力（本院釋字第177號及第185號解釋參照）。原因案件
04 之聲請人，自解釋公布之日起，即得據有利之解釋，『依法
05 行使其權利』，以保障釋憲聲請人之權益，並肯定其對維護
06 憲法之貢獻……」）。上訴人因此取得稅捐稽徵法第28條第
07 2項及第3項之退稅請求權。

08 2.本案情形與營業稅法第15條、第39條之情形不同，無適用該
09 2項條文之餘地。

10 3.強調財政部107年函釋並非「創設」個案式之「退稅請求權
11 」，而是對稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規範意旨之重申
12 。本案上訴人之退稅請求權，即直接立基於稅捐稽徵法第28
13 條第2項及第3項之規定上，故如財政部107年函釋內容違反
14 實證法之具體規定，仍應依實證法之規定為準。

15 四、通觀上訴人前開全部上訴理由，其對營業稅法制之基本建制
16 原則有所誤解，以致就原審法院之正確法律論斷，泛言該法
17 律論斷錯誤或矛盾，而未具體表明原判決有何不適用法規、
18 適用法規不當、或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情
19 形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開
20 規定及說明，應認其上訴為不合法。爰說明如下：

21 1.實則適用加值型營業稅制之基礎下，對各期溢付稅額之所以
22 設計成「留抵稅制」，基本上是在「長期而言，營業人之銷
23 項稅額會大於進項稅額。短期間內進項稅額大於銷項稅額，
24 實屬例外現象，而且會很快消除」之實證經驗基礎下，為了
25 降低稽徵成本，而為之法制設計。但是一旦營業結束或貨物
26 出口應行退稅時，即應將留抵稅額返還予營業人。另外在「
27 進項稅額一次大量發生，對應之銷項稅額則長期緩慢形成」
28 之情形，營業稅法制亦有特定之「退還留抵稅額」機制，以
29 免造成資金積壓妨害經濟發展。例如購進固定資產之進項稅
30 額得即時退還規定，還有營業稅法第39條第2項但書之規定
31 。

2.此項留抵稅制設計既為營業稅法之基本建制原則，即應在執法過程中嚴格遵守。此為司法院釋字第706號解釋及第757號解釋所立基之法制基礎。而前開2釋憲解釋之解釋文（甚或是協同意見書），也僅表明「上訴人可以取得扣抵銷項稅額」之權利，而從未表明其可直接請求退還溢繳之營業稅款。上訴意旨謂「釋憲文有此規範意旨之宣示」云云，純屬其對釋憲解釋之解釋文抽象文字，所為之主觀猜想，而未附上任何客觀且具體之文獻或案例為據。

3.因此本案上訴人得引用之退稅請求權規範依據，僅可能是財政部107年函釋，而非直接源於稅捐稽徵法第28條第2項之規定。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 108 年 12 月 5 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 蕭 惠 芳

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 12 月 5 日

書記官 徐 子 嵐