

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1178號

108年8月8日辯論終結

原告 永安租賃股份有限公司

代表人 王紹堉（董事長）

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美（局長）

訴訟代理人 林淑靜

張碧櫻

李惠蓉

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年9月3日台財法字第10713931120號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告為臺灣板橋地方法院（現更名為臺灣新北地方法院，下稱新北地院）民國86年度民執實字第4591號清償債務強制執行事件之債權人，於87年4月9日承受該案拍賣之房地，計新臺幣（下同）1,740,130,000元，其中房價1,326,690,000元（含營業稅款63,175,714元）。原告於93年7月6日檢附新北地院民事強制執行案款收據，申報扣抵營業稅63,175,714元，經被告以93年7月8日財北國稅大安營業字第0930027445號函否准。原告不服，循序提起行政救濟，經最高行政法院97年度判字第63號判決駁回，而告確定。嗣原告聲請釋憲，司法院於101年12月21日作成釋字第706號解釋

，宣告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000000000號函部分內容應不予援用；原告乃提起再審之訴，經最高行政法院102年度判字第212號判決駁回。原告復對前開判決提起再審之訴，經最高行政法院102年度判字第736號判決駁回。嗣原告對前開判決再提起再審之訴，亦經最高行政法院103年度裁字第235號裁定駁回。嗣原告聲請補充解釋司法院釋字706號解釋，司法院於106年12月15日作成釋字第757號解釋。原告依司法院釋字第706號及第757號解釋，以107年1月2日永租107（發）字第01號函，檢送新北地院開具之86年度執實字第4591號民事強制執行事件案款收據，作為進項稅額憑證，申報扣抵銷項稅額，及申請將溢繳營業稅款依法加計利息退還等，經被告以107年3月13日財北國稅大安營業字第1070453828號函（下稱原處分）復略以，系爭稅款經扣除財政部臺北國稅局松山分局94年8月1日以財北國稅松山營業字第0940017835號准予扣抵金額12,716,172元，原告核有溢付稅額50,459,542元，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3月1日函釋）意旨，准予自101年12月21日司法院釋字第706號解釋公布之日起按日加計利息返還。原告就未獲滿足部分猶不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：（一）財政部107年3月1日函釋稱係「比照」稅捐稽徵法第28條第3項規定，自司法院釋字第706號解釋公布之日起按日加計利息。惟任何政府公款之支出，除非法律賦予行政機關裁量之權，否則行政機關必須依法行為，應給付則給付，不應給付則不給付，此處未見援引任何法律依據賦予財政部裁量之權，故此「比照」實即「依照」之意。

（二）加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第39條規定，係適用於一般正常營業情況下營業人溢付營業稅時可否及如何申請退還，與本案事實迥然不同。本案原告之溢繳實緣自當時被告之違憲違法徵收與事後拒絕原告之扣抵申請。又營業稅法第39條既無可加計利息之規定，財政部90年2月2日台財稅字第0900450602號及90年2月15日台財稅字第0900450607號函釋更明確排除依營業稅法第39條規定退還溢付營業稅之案件得加計利息退還。故被告稱依營業稅法第39條規定自司法院釋字第706號解釋公布之日起按日加計利息，原告不知何所依據。（三）司法院釋字第757號解釋理由書以原因案件之聲請人，自解釋公布之日起，即得據有利之解釋，依法行使其權利，以保障釋憲聲請人之權益。而「依法行使其權利」，當指原告得依法行使任何法律所允許原告行使之任何權利以取得救濟，即行使稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定所賦予原告請求退還因先前稅捐稽徵機關違憲違法錯誤致原告溢繳之稅款，並按日附加利息之權利。被告既已依財政部107年3月1日函釋准予退還溢繳稅款並按日加計利息，則起息日期及利率日，自當以現金繳納日為準。然被告核退原告營業稅，依法加計利息之起息日自司法院第706號解釋公布之日起算，又利率日亦以該日之郵政儲金一年期定期儲金固定利率為準，此一做法非僅扭曲釋字第706號及第757號解釋，更違反稅捐稽徵法第28條第3項規定。（四）被告依違憲之稅捐法令徵收人民稅捐，終經大法官會議解釋認定該法令違法，此時稅捐稽徵機關又得主張該項違憲行為非屬「可歸責政府機關之錯誤」，無須依稅捐稽徵法第28條第3項加計利息返還溢繳稅額，有違後者立法補償受害人之意旨。故本件依稅捐稽徵法第28條第3項規定，以原始溢

繳稅額6,317萬5,714元及俟後因部分扣抵遞減之溢繳稅額餘額，按日加計之利息應概依起息日87年4月9日郵政儲金一年期定期儲金固定利率計算。並聲明求為判決：(1)訴願決定、原處分不利原告部分均撤銷。(2)被告應作成以原告現金繳納稅款之日即87年9月25日為起息日，按原始溢繳稅額6,317萬5,714元及俟後因部分扣抵遞減之溢繳稅額餘額，概依起息日87年9月25日郵政儲金一年期定期儲金固定利率6.55%，將按日加計之利息扣除已支付之利息3,262,537元給付原告之行政處分。

三、被告則以：（一）營業人購買貨物或勞務時須支付進項稅額，惟可依營業稅法第35條規定檢附相關憑證向主管稽徵機關申報扣抵，再依營業稅法第15條第1項規定計算應納或溢付營業稅額；如核有溢付稅額，除符合合同法第39條規定得申請退還之要件外，原則應予留抵未來營業所生之銷項稅額，上揭進項稅額及溢付稅額均由法律原因而生，非屬稅捐稽徵法第28條所定之溢繳稅款。又稅捐稽徵法第28條第2項規定之退還溢繳稅款係以「適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤」為前提，本件係原告依司法院釋字第706號及第757號解釋，檢送新北地院開具之86年度執實字第4591號民事強制執行事件案款收據，作為進項稅額憑證，申報扣抵銷項稅額，及申請加計利息退還溢繳營業稅款，應由主管稽徵機關依營業稅法第15條計算，如核有溢付稅額，再依合同法第39條規定留抵未來營業所生銷項稅額或於查明後退還之，非屬稅捐稽徵法第28條第2項所稱適用法令錯誤或計算錯誤之情形，自無同條第3項加計利息之適用。惟財政部考量原告係司法院釋字第706號解釋原因案件聲請人，並審酌釋字第757號解釋作成理由：「自釋字第706號解釋公布之日

起，即得據有利之解釋，依法行使其權利」，即若該解釋作成時原告即得檢附法院案款收據申報扣抵，自得依營業稅法第39條規定退還溢付稅額，是以107年3月1日台財稅字第10600157360號函從寬釋示，同意比照稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，自101年12月21日司法院釋字第706號解釋公布之日起，按日加計利息返還。（二）司法院釋字第757號解釋主文係補充釋字第706號解釋，並無原告所稱自釋字第706號解釋公布之日起，即得行使稅捐稽徵法第28條第3項請求加計利息退還之情事。又釋字第706號解釋雖釋明原法令規定違憲應不予援用，惟未宣告溯及失效，則該解釋公布前，被告援用原法令規定，否准扣抵銷項稅額之處分並無違誤，是無稅捐稽徵法第28條第2項所謂適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之情形等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）按稅捐稽徵法第28條規定：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）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，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。（第3項）前2項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應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，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。……。」又所稱「適用法令錯誤」，法律文義包括因事實認定錯誤所致適用

法令錯誤之情形，亦經最高行政法院105年7月份第1次庭
長法官聯席會議決議在案。次按營業稅法第15條第1項規
定：「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。」第39條規定：「（第1項）
營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退
還之：……二、因取得固定資產而溢付之營業稅。……（
第2項）前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業
稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」復按司
法院釋字第706號解釋：「財政部中華民國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：『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）及85年1
0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，均違反憲法第19條租稅法律主義，應

01 不予援用。」第757號解釋：「本件聲請人就本院釋字第7
02 06號解釋之原因案件，得自本解釋送達之日起3個月內，
03 依本院釋字第706號解釋意旨，以執行法院出具載明拍賣
04 或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，或以標示拍賣
05 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
06 件之繳款收據，作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵
07 銷項稅額。本院釋字第706號解釋應予補充。」

08 (二) 查司法院釋字第757號解釋主文係補充釋字第706號解釋，
09 明確諭知具體救濟方式，即原告得於該解釋送達後3個月
10 內，以執行法院出具載明拍賣或變賣物種類與其拍定或承
11 受價額之收據，或以標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承
12 受價額之拍賣筆錄等文書為附件之繳款收據，作為進項稅
13 額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。原告主張釋字第757號
14 解釋理由所稱「依法行使其權利」，當指原告得依法行使
15 任何法律所允許原告行使之任何權利以取得救濟，即行使
16 稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定所賦予原告請求退還
17 因先前稅捐稽徵機關違憲違法錯誤致原告溢繳之稅款，並
18 按日附加利息之權利云云。惟遍觀釋字第757號解釋理由
19 書，並無原告所稱得依稅捐稽徵法第28條第3項規定請求
20 加計利息退還之情事，原告此等主張即難憑採。

21 (三) 承前說明，則原告主張依稅捐稽徵法第28條第3項規定加
22 計利息，自應審酌是否合於該項規定之要件。查司法院釋
23 字第706號解釋雖釋明原法令規定違憲應不予援用，惟未
24 宣告溯及失效，則該解釋公布前，被告援用原法令規定，
25 否准扣抵銷項稅額之處分並無違誤，與稅捐稽徵法第28條
26 第2項所謂適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之情
27 形有間。再者，本件係原告依司法院釋字第706號及第757

號解釋，以107年1月2日永租107（發）字第01號函，檢送新北地院開具之86年度執實字第4591號民事強制執行事件案款收據，作為進項稅額憑證，申報扣抵銷項稅額，及申請加計利息退還溢繳營業稅款。應由主管稽徵機關依營業稅法第15條規定計算，如核有溢付稅額，再依同法第39條規定留抵未來營業所生銷項稅額或於查明後退還之，非屬稅捐稽徵法第28條第2項規定之情形，自無同條第3項加計利息之適用。被告於受理後，亦據以計算原告核有溢付稅額50,459,542元，並予以退還，是於原告107年1月2日依釋字第757號解釋申報進項憑證後，被告並未有不予扣抵致原告因而繳納稅款或不得退還溢付稅額之情事。惟財政部考量原告係司法院釋字第706號解釋原因案件聲請人，並審酌釋字第757號解釋作成理由「自釋字第706號解釋公布之日起，即得據有利之解釋，依法行使其權利」，是以107年3月1日函釋示，准予比照稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，自101年12月21日釋字第706號解釋公布之日起，按日加計利息返還，已屬行政自我退讓之從寬處理，非謂「依法」原告有請求加計利息之權利。原告主張財政部107年3月1日函釋稱係「比照」，實即「依照」之意，故起息日期及利率日，自當以現金繳納日為準，而非以釋字第706號解釋公布之日起算利息及以該日之郵政儲金一年期定期儲金固定利率為準云云，尚非可採。

五、綜上，原告所訴各節並無可採，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告猶執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

01 據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1
02 項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 108 年 8 月 29 日

04 臺北高等行政法院第三庭

05 審判長法官 李玉卿

06 法官 鍾啟煒

07 法官 李君豪

08 一、上為正本係照原本作成。

09 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
10 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
11 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

12 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
13 訟法第241條之1第1項前段）

14 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
15 條第1項但書、第2項）

16

17 得不委任律師為訴訟
18 代理人之情形

所 需 要 件

19

20 (一)符合右列情形之一
21 者，得不委任律師
22 為訴訟代理人

- 23 1.上訴人或其法定代理人具備律師資
24 格或為教育部審定合格之大學或獨
25 立學院公法學教授、副教授者。
- 26 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
27 理人具備會計師資格者。
- 3.專利行政事件，上訴人或其法定代
理人具備專利師資格或依法得為專
利代理人者。

(續上頁)

(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

- 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。
- 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
- 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
- 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中 華 民 國 108 年 8 月 29 日
書記官 樓琬蓉