

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年1月14日辯

原告 互助鑫資產管理股份有限公司

代表人 徐志偉 (董事長)

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠 (局長)

訴訟代理人 賴雪琴

劉家婷

洪素鵲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國109年2月26日台財法字第10913901890號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應依原告民國107年9月28日之申請，作成依拍定如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。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國107年9月28日具文（收文日期為107年10月3日）向被告所屬基隆分局（下稱基隆分局）主張，其於94年12月15日向中國信託商業銀行股份有限公司（下稱中國信託銀行）融資，並以中國信託銀行名義拍定大衛營國際股份有限公司（下稱大衛營公司）所有如附表所示土地及建物（下稱系爭房地），拍定後均未取得進項憑證，請被告填發「繳款書

」作為進項稅額憑證，經被告以108年11月11日北區國稅基隆銷字第0000000000B號函（下稱原處分），就已徵起之稅額新臺幣（下同）25,678元，通知原告專案申報扣抵銷項稅額。原告不服，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）被告以已無效之財政部85年10月30日台財稅第000000000號函釋（下稱財政部85年10月30日函釋），核定原告之系爭進項扣抵權為徵起金額25,678元，有適用無效法令之違法：

1.依司法院釋字第706號解釋文見解，財政部85年10月30日函釋因逾越加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第15條之範圍，而牴觸憲法第19條租稅法律主義，故「應不予援用」。而依憲法第171條、第172條之規定，該85年10月30日函釋應已「自始、全部無效」，溯及既往的自始不生任何法律效果。

2.司法院釋字第706號解釋，買方營業人於交付價金予賣方營業人時，因已支付買受該拍定貨物而依法受轉嫁之營業稅，自得據該憑證行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，僅就其餘負申報繳納營業稅之義務，不以開立憑證之賣方營業人已依限申報繳納營業稅款為要件（營業稅法第15條第1項參照）。被告在本件核定原告「進項扣抵稅額」時，附加原告「依徵起稅額25,678元」作為扣抵進項稅額之要件，明顯抵觸營業稅法第15條「不以賣方依限繳納營業稅，作為買方行使進項扣抵權」為要件之意旨。依憲法第171條、第172條之規定，本件原處分應為無效之行政處分。

3.復依司法院釋字第706號解釋理由書見解，對強制執行法

上之拍賣或變賣，係由執行法院代債務人立於出賣人地位，經由強制執行程序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為。出賣人如係適用加值型營業稅之營業人，而拍賣或變賣應稅貨物者，其拍定或承受價額亦含營業稅。今原告拍定標的金額79,276,000元，因土地拍定款8,092,000元免徵營業稅，原告拍定標的內含營業稅之金額為71,184,000元，其中營業稅金額為3,389,714元。

(二) 財政部於司法院釋字第706號解釋公布後，於103年1月7日另為函釋，明確賦予該號解釋公布前，因拍定不動產已核課確定之案件，仍得向稽徵機關申請填發繳款書作為進項稅額憑證。而本件原處分以徵起金額25,678元，給予原告25,678元之進項扣抵權。益證原告之進項扣抵權經被告審核並作出行政處分，其權利存在並無疑義。惟兩造就法律適用之不同，而生不同金額之爭執，致原告依營業稅法第15條得行使之「進項扣抵權」金額3,389,714元未獲滿足等語。

(三) 聲明：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被告應依原告107年9月28日之申請，作成開立依拍定支付營業稅3,389,714元繳款書之行政處分。

三、被告則以：

(一) 財政部85年10月30日函釋發布時之背景，係基於依行為時法令規定，稅捐之徵收，優先於普通債權，致法院拍賣案件，相關營業稅之徵收，通常無法全額獲得分配，甚至完全未獲分配，發生政府全額補貼買受人之違反租稅公平現象，於公益有重大損害，乃發布該函釋。

(二) 依司法院釋字第177號、第188號、第592號解釋文見解，財政部85年10月30日函釋是否因牴觸憲法而依憲法第17

01 1條及第172條之規定自始、溯及既往無效，端視該號解
02 釋文是否明定有追溯之效，尚非原告所稱法律、命令與憲
03 法牴觸，即依憲法第171條及第172條之規定自始、溯及既
04 往無效。而司法院釋字第706號解釋文並無追溯生效之規
05 定，且原告非上開解釋之聲請人，依上開司法院釋字第17
06 7號、釋字第188號及釋字第592號解釋意旨，除據以聲
07 請大法官解釋之當事人案件外，自不再變更。

08 (三) 中國信託銀行於95年1月13日辦竣抵押物所有權登記後，
09 於同年月24日移轉登記為原告所有，原告於斯時均未就拍
10 定不動產相關進項稅額申報扣抵銷項稅額提出主張或提起
11 行政救濟，遲於107年10月3日始向被告提出主張。而本
12 件拍定大衛營公司抵押物應繳納3,389,714元營業稅因未
13 獲分配，由被告另行填發「營業稅隨課違章(406)核定稅
14 額繳款書」向大衛營公司發單補徵（繳款期限展延迄日為
15 96年7月30日），嗣因其逾期未繳納，經移送強制執行，
16 於同年9月26日以退稅抵欠繳納本件營業稅25,678元，其
17 間原告並未主張或提起行政救濟，則本件於101年12月21
18 日司法院釋字第706號解釋公布前已確定，自應適用行為
19 當時之財政部85年10月30日函釋。又斯時名義拍定人中國
20 信託銀行非屬依營業稅法第4章第1節計算稅額之營業人
21 ，被告乃未就該已繳納之金額，通知中國信託銀行專案申
22 報扣抵銷項稅額。況原告為實質拍定人之事實，亦非被告
23 於斯時所能知悉，自無法通知原告，嗣原告依本院103年
24 度訴字第584號判決意旨，主張為實質拍定人，經被告審
25 理，乃通知原告就「徵起之稅額」專案申報扣抵銷項稅額
26 ，並無不合。至財政部85年10月30日函釋雖經財政部103
27 年1月7日台財稅字第10204671351號令（105年6月20

日台財稅字第10504565290號函修正，下分別稱財政部103年1月7日令釋、105年6月20日函釋）予以廢止，惟本件行為斯時，該85年10月30日函釋仍可適用。

（四）依營業稅法施行細則第29條規定，進項憑證申報扣抵的期間以5年為限，000年0月00日生效實施的行政程序法第131條規定，公法上請求權消滅時效也是5年。而本件原告係於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，則依照上開時效相關規定，原告已超過5年可申請扣抵的期間等語，資為抗辯。

（五）聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）本件事實經過概要：

1.原告於93年間與荷商柯企資產管理顧問股份有限公司（下稱荷商柯企公司）簽訂債權讓與契約書，取得臺灣中小企業銀行（下稱臺灣中小企銀）對大衛營公司之借款標的債權（見原處分卷1第44至47頁之債權讓與契約書）；另於94年4月4日與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（見同上卷第40至42頁之債權讓與契約書）。嗣中國信託銀行以債權人之地位向臺灣基隆地方法院（下稱基隆地院）民事執行處就債權抵押物聲請強制執行，並依前開契約書約定條件，以中國信託銀行名義參與投標而得標，並聲明以該不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日辦竣拍定抵押物之

所有權登記（見同上卷第48、50、51、67頁之基隆地院強制執行投標書、權利移轉證書、異動索引查詢資料等件）。

2. 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予原告（見原處分卷1第60至67頁之異動索引查詢資料），原告嗣申報95年7、8月營業稅，開立處分不良債權統一發票（處分不良債權利益21,491,298元），並按2%之稅率繳納營業稅429,826元（見同上卷第105、106頁之營業人銷售額與稅額申報書、統一發票）。

3. 原告復於96年6月12日將前開抵押物出售予大基隆家具有限公司（下稱大基隆公司），銷售額合計59,023,586元（僅計入房屋、車位銷售額，土地部分免徵營業稅），依法應按營業稅稅率5%課徵營業稅，原告卻申報為免稅銷售額，經被告所屬七堵稽徵所（下稱七堵稽徵所）補徵營業稅3,144,928元，並處罰鍰6,289,852元。原告不服，經被告復查決定追減營業稅140,532元及罰鍰281,060元，原告仍不服，循序提起行政訴訟，本稅部分經最高行政法院100年度判字第1536號判決駁回確定（見原處分卷1第72至85頁之判決書）；罰鍰部分遭撤銷，經被告第2次重核復查決定變更核定為2,907,522元，嗣經本院105年度簡上字第105號裁定駁回確定（見同上卷第129至131頁之判決書）。

4. 嗣原告於102年3月12日具文向被告主張略以，其於95年7月3日開立品名為「處分不良債權利益」發票，即係指銷售抵押物，與96年8月1日開立品名為「房屋土地」發票，其標的內容一致，原告既經最高行政法院判決應就96年間銷售抵押物，按5%稅率課徵營業稅，則其95年間開立「

處分不良債權利益」發票，並按2%稅率繳納營業稅429,826元，即屬溢繳稅款，申請依稅捐稽徵法第28條第2項規定，退還95年7至8月溢繳營業稅，經被告以102年10月1日北區國稅七堵銷字第1020330985號函復否准其申請。原告不服，循序提起行政訴訟，經本院103年度訴字第584號判決駁回確定在案（見原處分卷1第5至21頁之判決書）。

5.原告再於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（見原處分卷1第1頁），經基隆分局認其買受人為中國信託銀行，而非原告，經該局以107年12月18日函否准其申請（見同上卷第4頁）。原告復於108年1月22日（收文日）具函檢附本院103年度訴字第584號判決意旨，主張其為實質拍定人，申請填發「繳款書」以作為進項稅額憑證（見同上卷第22頁），基隆分局仍否准其申請（見同上卷第23、24頁）。原告不服，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0000000000A函（下稱108年11月11日A函），將基隆分局108年5月22日函撤銷（見同上卷第29頁），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（見同上卷第91頁）。基隆分局另以108年11月11日北區國稅基隆銷字第0000000000B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，通知原告就徵起25,678元通知稅額專案申報扣抵銷項稅額等語（見同上卷第33頁）。原告不服，循序提起本件行政訴訟，其聲明第2項為「被告應依原告107年9月28日之申

請，作成開立依拍定支付營業稅3,389,714元繳款書之行政處分」，惟其取得繳款書之進項憑證，目的在於扣抵其銷項稅額，為使其起訴具有實益，其所提起之課予義務訴訟，係在行使進項稅額扣抵請求權，而非單純請求開立單據。準此，本件爭點在於：原告主張其以中國信託銀行名義，向基隆地院拍定大衛營公司所有系爭房地，申請被告依該拍定已負擔轉價之營業稅額，開立或核定進項稅額憑證以扣抵銷項稅額，有無理由乙節。

（二）本件法律問題之說明：

1.按營業稅法1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。……」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32條第1項前段、第2項規定：「（第1項）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。……（第2項）營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」可知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稅。營業稅法對於營業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、銷項稅額之差額課稅

01 ；後者依同法第4章第2節規定，係按營業人銷售總額課徵
02 營業稅。營業人原則上須以每2月為1期，按期申報銷售額
03 、應納或溢付營業稅額（營業稅法第35條參照）。為使營
04 業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，
05 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
06 之協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定
07 營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交
08 付買受人（司法院釋字第688號解釋理由書參照）。

09 2. 至於在法院執行拍賣或變賣貨物時，有關如何開立相關憑
10 證，相關稅法雖無明文規定。惟依前揭營業稅法第32條第
11 1項之規定，除適用第4章第2節營業性質特殊之營業人及
12 小規模營業人等外，銷售貨物之營業人皆有開立統一發票
13 的義務。國家機關從事貨物之銷售，應無豁免的理由，然
14 執行法院在收取拍賣價金時，依強制執行有關規定，僅有
15 開立收據交付拍定人（買方營業人）之規定（強制執行法
16 第1、3、60、73、113條參照），而無須依營業稅法第32
17 條第1項，按開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一
18 發票交付拍定人，在此實務操作下，拍定人無從提出得扣
19 減進項稅額之法定憑證，因此強制拍賣或變賣之營業稅的
20 課徵及其進項稅額之扣抵便會產生爭議。

21 3. 又按行為時（100年11月23日修正公布前）稅捐稽徵法第6
22 條規定：「（第1項）稅捐之徵收，優先於普通債權。（
23 第2項）土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一
24 切債權及抵押權。（第3項）經法院或行政執行署執行拍
25 賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍
26 定或承受5日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關，
27 依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或

行政執行署代為扣繳。」修正後則規定：「（第1項）稅捐之徵收，優先於普通債權。（第2項）土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，優先於一切債權及抵押權。（第3項）經法院、行政執行處執行拍賣或交債權人承受之土地、房屋及貨物，執行法院或行政執行處應於拍定或承受5日內，將拍定或承受價額通知當地主管稅捐稽徵機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅及營業稅，並由執行法院或行政執行處代為扣繳。」可知本件行為時，法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，並無優先於一切債權及抵押權；迨100年11月23日修正公布後始具優先受償權。由於前揭稅捐稽徵法修正前，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，財政部認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納，稽徵機關如不考量營業稅能否徵起，即准許買受人就未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，亦即由政府全額補貼買受人之不公平現象，於公益有重大損害（財政部賦稅署90年台稅二發第0000000000號函參照，亦見本院卷第240、241頁被告之說明），因此發布財政部85年10月30日函釋：「法院拍賣或變賣貨物已分配之營業稅款亦得扣抵銷項稅額……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。」（見原處分卷1第25頁）。另財政部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：「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。」）因此，在一般強制執行之拍賣與變賣，雖規定其營業稅額「由執行法院、行政執行機關代為扣繳」，但不是以執行法院、行政執行機關之扣繳憑證，而是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後，才由主管稽徵機關就該稅款填發營業稅繳款書，向公庫繳納，並交付買受人或承受人，買受人始得以主管稽徵機關填發之營業稅繳款書，作為列帳及扣抵憑證。

4. 承上，按我國營業稅制，營業人銷售應稅貨物應將營業稅額內含於貨物之定價（營業稅法第32條第2項參照）；而拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，其徵收率為百分之5（84年11月1日法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第4點參照）；是承買人於承受或拍定拍賣物

時，其拍定價額中已內含百分之5的營業稅額。次按營業稅法第15條第1項之規定，營業人當期應納稅額，應以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額計算；是承買人於支付承受（或拍定）價金於執行法院時，自得申請扣抵當期銷項稅額。詎在實務運作下，執行法院以其僅係代行拍賣，並非稽徵機關，爰僅出具載有「實收金額」（而無「營業稅額」）之「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，承受人或拍定人雖已依法完稅，卻無從申報扣抵之現象。

5. 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。其解釋理由略以：凡在中華民國境內適用加值型營業稅之營業人銷售應稅貨物，應將營業稅額內含於貨物之定價（原規定於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1項，嗣於100年1月26日另增訂於營業稅法第32條第2項），並依「營業人開立銷售憑證時限表」規定，於收款或發貨時開立、交付載明買方營業人名稱、地址、統一編號及營業稅額之統一發票或其他經財政部核定載有營業稅額之憑證（營業稅法第1條、第32條第1項、第3項、

第33條第1款、第3款參照)。買方營業人於交付價金予賣方營業人時，因已支付買受該特定貨物而依法受轉嫁之營業稅，自得據該憑證行使進項稅額扣抵權，由當期銷項稅額中扣減，僅就其餘額負申報繳納營業稅之義務，不以開立憑證之賣方營業人已依限申報繳納營業稅款為要件(營業稅法第15條第1項參照)。又營業稅法第33條第3款規定：「其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。」乃為因應需要，授權財政部對於賣方營業人依法開立之同條前2款統一發票以外之憑證為核定。強制執行法上之拍賣或變賣，係由執行法院代債務人立於出賣人之地位，經由強制執程序，為移轉拍賣或變賣物所有權以收取價金之行為。出賣人如係適用加值型營業稅之營業人，而拍賣或變賣應稅貨物者，其拍定或承受價額亦內含營業稅(法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵貨物營業稅作業要點第4點參照)。民事強制執行事件係由地方法院民事執行處之法官或司法事務官命書記官督同執達員辦理，並由書記官於拍賣或變賣程序終結後，作成經執行拍賣人簽名之載明拍賣或變賣物種類、數量、債權人、債務人、買受人之姓名、住址及其應買之最高價額之筆錄(強制執行法第1條、第3條、第60條、第73條、第113條參照)。執行法院依法進行之拍賣或變賣程序嚴謹，填發之非統一發票之收據有其公信力，拍定或承受價額內含之營業稅額可依法定公式計算而確定，相關資料亦可以上開法院筆錄為證(營業稅法第10條、法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵貨物營業稅作業要點第2點、第4點、統一發票使用辦法第4條第22款參照)。故執行法院於受領拍定或承受價額時開立予買方營業人之收據，亦相當於賣方營業人開立

之憑證。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日函釋明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買方營業人須以非賣方營業人之稽徵機關所填發之營業稅繳款書第3聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證，又附加以營業稅款之收取或徵起為稽徵機關填發營業稅繳款書之要件，排除執行法院所出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，得作為進項稅額之憑證，牴觸營業稅法第32條第1項賣方營業人應於收取價金時就營業稅之全額開立憑證，及第33條第3款財政部係對賣方營業人開立憑證為核定，而非命以稽徵機關開立之憑證為限之規定，使買方營業人不能依營業稅法第15條第1項規定將其於該拍定或承受價額中受轉嫁之進項稅額，扣減其當期之銷項稅額，影響其於當期應納營業稅額，而增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符，均應不予援用。相關機關應依本解釋意旨儘速協商，並由財政部就執行法院出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，依營業稅法第33條第3款予以核定，作為買方營業人進項稅額之憑證。

- 6.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日令釋（105年6月20日函修正，並廢止85年10月30日函釋）：「營業人向法院等拍定或承受應課徵營業稅貨物其進項稅額憑證相關規定：依營業稅法第4章第1節規定計算稅額之營業人向法院、行政執行機關拍定或承受屬依同節規定計算稅額之營業人所有之應課徵營業稅貨物，申報進項稅額扣抵銷項稅額時，依同法第33條第3款規定，應檢附之憑證及相關規定如下：（一

01)營業人應檢具法院、行政執行機關（含受託執行之拍賣
02 機構）核發之下列文件並填具『營業人向法院或行政執行
03 機關拍定或承受貨物申報進項憑證明細表』（註：附件及
04 填表說明業經財政部105年6月20日台財稅字第1050456529
05 0號函修正」）併同申報：1.原始核發日期為101年12月21
06 日以後之動產拍定證明書或不動產權利移轉證書影本。2.
07 繳款收據影本。3.承受案件未按拍定價額足額繳款者，其
08 不足額部分得以強制執行金額分配表或執行清償所得分配
09 表影本替代。（二）營業人於101年12月21日司法院釋字第
10 706號解釋公布前，拍定或承受應課徵營業稅貨物，其相
11 關進項稅額申報扣抵銷項稅額已提起行政救濟尚未核課確
12 定案件，得檢具法院、行政執行機關（構）拍賣或交債權
13 人承受時核發或事後補發之符合（一）規定之文件作為進項
14 稅額憑證，據以扣抵銷項稅額，但以非屬同法第19條規定
15 之進項稅額且尚未扣抵之金額為限。（三）營業人於司法院
16 釋字第706號解釋公布前，拍定或承受應課徵營業稅貨物
17 ，其相關進項稅額申報扣抵銷項稅額已核定確定案件及上
18 開案件於該解釋公布後始提起行政救濟者，仍以稽徵機關
19 填發之繳款書作為進項稅額憑證。」（見原處分卷1第26
20 頁）。

21 （三）被告主張財政部85年10月30日函釋雖經司法院釋字第706
22 號解釋宣示不予援用，惟本件仍應適用行為時之上開函釋
23 規定，就所徵起之營業稅25,678元部分，通知原告辦理專
24 案申報扣抵銷項稅額云云，不足採認，理由敘述如下：

25 1.按行政程序法第159條規定：「（第1項）本法所稱行政規
26 則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限
27 或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生

法規範效力之一般、抽象之規定。（第2項）行政規則包括下列各款之規定：一、關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」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，揆諸上開規定，其法律性質屬於行政規則，先予敘明。

2. 被告主張原告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：「……（二）營業人於101年12月21日司法院釋字第706號解釋公布前，拍定或承受應課徵營業稅貨物，其相關進項稅額申報扣抵銷項稅額已提起行政救濟尚未核課確定案件，得檢具法院、行政執行機關（構）拍賣或交債權人承受時核發或事後補發之符合（一）規定之文件作為進項稅額憑證，據以扣抵銷項稅額，但以非屬同法第19條規定之進項稅額且尚未扣抵之金額為限。（三）營業人於司法院釋字第706號解釋公布前，拍定或承受應課徵營業稅貨物，其相關進項稅額申報扣抵銷項稅額已核課確定案件及上開案件於該解釋公布後始提起行政救濟者，仍以稽徵機關填發之繳款書作為進項稅額憑證。」之規定（見原處分卷1第26頁），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）。按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課以人民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、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許（司法院釋字第622號、第640號、第674號、第692號、第703號解釋參照）。因此，租稅法律主義除闡述租稅構成要件必須以法律或法律授權之行政命令明文規定；另要求主管機關仍應本於其法定職權範圍內，忠實地闡釋及執行法律；如主管機關所訂定發布行政命令或函釋之內容，對法律規定有所誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦應認為屬違反租稅法律主義之情形。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. 被告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。惟本件原告提起課予義務訴訟，課予義務

01 訴訟之事實及法律之判斷基準時點，應以言詞辯論終結時
02 之事實及法律狀態為準。財政部85年10月30日函釋，既經
03 司法院釋字706號解釋於101年12月21日宣告違憲，財政部
04 嗣以103年1月7日令釋加以規範，並宣告廢止85年10月30
05 日函釋；則原告於107年9月28日具文（收文日期為107年
06 10月3日）向基隆分局申請發給系爭進項憑證，被告自應
07 以斯時正確闡述法律原意之函釋辦理，此與司法院釋字第
08 706號解釋何時生效無涉，被告主張委無足採。

- 09 4. 被告雖主張依行為時營業稅法施行細則第29條及行政程序
10 法第131條規定，進項憑證申報扣抵的期間以5年為限，原
11 告係於95年間取得抵押物所有權，未分配營業稅稅捐3,38
12 9,714元的開徵限繳日為96年7月30日，則原告已超過5年
13 可申請扣抵的期間云云。惟查上開原因事實之荒謬處，在
14 於有關機關（財政部及執行法院）各執本位、各行其是，
15 形成一種消極不作為狀態，使承受人或拍定人無法行使其
16 營業稅法所規定之進項稅額扣抵權（見司法院釋字第706
17 號解釋湯德宗大法官之協同意見書）。而司法院大法官所
18 為之解釋，有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理
19 有關事項，應依解釋意旨為之。查司法院釋字第706號解
20 釋公布前，人民對於法院執行拍賣或變賣貨物時，拍定人
21 如何取得進項憑證，稅捐機關均依循財政主管機關財政部
22 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
23 30日函釋辦理，即在稽徵機關取得執行法院、行政執行機
24 關扣繳稅額後，才就該稅款填發營業稅繳款書，向公庫繳
25 納，並交付買受人或承受人，買受人始得以主管稽徵機關
26 填發之營業稅繳款書，作為列帳及扣抵憑證，行之有年。
27 迄司法院釋字第706號解釋宣告主管稅捐機關多年據以辦

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日配合行政程序法第131條公法上請求權時限之延長，由5年修正延長為10年，因上開修正時時效尚未完成，故得行使進項憑證扣抵請求權，以維憲法第15條所保障之財產權，附此敘明。

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

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 110 年 1 月 28 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳金圍

法官 畢乃俊

法官 侯志融

一、上為正本係照原本作成。

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明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴

訟法第241條之1第1項前段)

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代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。
(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。

01 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴
02 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
03 文書影本及委任書。
04

05 中 華 民 國 110 年 1 月 28 日

06 書記官 徐偉倫

07 【附表】

08 原告以中國信託銀行名義，向基隆地院拍定大衛營公司所有基隆
09 市○○區○○段○○○○號（權利範圍1097/10000）土地及其上基
10 隆市○○○街○巷○號底3層、底3層之1、底3層之2、底4層之建物
11 ；所繳納內含之營業稅額為新台幣3,389,714元。