

調 查 報 告

壹、案由：據王紹堉教授撰文指陳，財政部以行政命令對於法院拍賣或變賣貨物課徵營業稅之相關函釋(如：台財稅字第八八一九一九七七號、第七七〇六五八四一一號、第八五一九二一六九九號及台稅二發第〇九〇〇四六〇二一三號等函釋)，涉及違反租稅法定主義及法律保留原則。究財政部相關函釋是否侵犯人民財產權？有無違反憲法及大法官會議解釋等情乙案。

貳、調查意見：

關於財政部以行政命令對於法院拍賣或變賣貨物課徵營業稅之相關函釋，涉有違反租稅法定主義及法律保留原則等情乙案，經向財政部及司法院民事廳調得案卷資料，並於民國（下同）一百年五月十一日諮詢專家學者，復於同年月二十三日約詢財政部及司法院民事廳相關主管人員後，業經調查竣事，茲臚列調查意見如次：

一、國家租稅之徵收首應遵守租稅法定主義，苟非依法律之規定，行政機關以行政命令，任意科人民以賦稅責任，一味強制徵斂，獲得稅收不多，喪失民心實重，主管機關實應引以為鑑。

(一)依一百年一月二十六日修正前加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第二條規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口貨物之收貨人或持有人。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。」

(二)查七十七年六月二十五日發布之營業稅法施行細則第四十七條及財政部七十五年四月一日(七五)臺財稅第七五二二二八四號函發布之「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¹」(下稱「作業要點」)規定，海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入、抵押或變賣貨物，由拍定人或成交之買受人繳納該項視同銷售行為之營業稅²。已明顯違背前揭營業稅法第二條有關營業稅納稅義務人範圍之規定。

(三)按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關於職權範圍內基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得恣意另為增減，否則即屬違反租稅法律主義，業經司法院大法官多次闡釋。是國家租稅之徵收首應遵守租稅法定主義，苟非依法律之規定，行政機關以行政命令，任意科人民以賦稅責任，一味強制徵斂，獲得稅收不多，喪失民心實重，主管機關實應引以為鑑。

二、本案營業稅款繳交所涉違憲爭議，雖經司法院大法官作成解釋，惟財政部迄未澈底解決尚存疑義，核有怠失。

(一)前揭施行細則及「作業要點」規定涉有違反營業稅法第二條有關納稅義務人之規定範圍，已變更申報

¹ 財政部八十四年十一月一日台財稅字第八四一六五六九九七號函修正為：「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」

² 「作業要點」一(四)規定，拍定物之應納營業稅額=拍定或成交價金×徵收率(5%)。係認定拍定價為營業稅法第十四條規定之「銷售額」，故採外加式計算拍賣物之銷項營業稅額。

繳納之主體，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨，業經司法院大法官釋字第三百六十七號解釋宣告違憲在案。爰財政部於八十四年十一月一日修正營業稅法施行細則第四十七條及「作業要點」³，明定此類案件由稽徵機關依法向法院聲明就拍定價金參與分配，冀符司法院大法官釋字第三百六十七號解釋意旨。

- (二)惟查目前法院拍賣或變賣之貨物，以不動產居多，因該貨物之所有權人（即債務人）倘為營業稅之納稅義務人，造成已屬經濟弱勢之債務人，於貨物被拍賣後，其應繳納之營業稅若稽徵機關未獲分配，將形成欠稅，而遭追繳；另依現行「作業要點」規定，拍定之營業人（買受人）支付貨物價款後，因銷貨之債務人未繳納稅款，除滋生無法取得進項稅額申報扣抵銷項稅額之爭議外，亦造成大筆未徵起之營業稅款。經查九十七迄九十九年度稽徵機關就拍賣或變賣貨物案件所涉之營業稅款，雖聲請參與分配拍賣價金，然未獲償之稅款金額及占申請分配稅款比例分別高達新臺幣（下同）685,739,756 元及 74.06%、624,550,649 元及 77.41%、暨 337,797,657 元及 69.61%，且約占前揭三年度之營業稅欠稅款之 18.81%、18.05% 及 13.26%（詳附表一、二）。
- (三)次查財政部於七十五年四月一日以臺財稅字第 7522284 號函發布之「作業要點」第二項之（一）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手續規定，係因營業稅係採加值稅之型態，營業稅額於售價之外另加而由買受人負擔，七

³ 「作業要點」第四點規定，應納營業稅額=拍定或成交價額÷(1+徵收率 5%)×徵收率 5%。係認定拍定價÷(1+徵收率 5%) 始為營業稅法第十四條規定之「銷售額」，故採內含式計算拍賣物之銷項營業稅額

十五年一月二十九日發布之營業稅法施行細則及要點之規定，並未增加額外稅負，至主管機關認為法院及其他機關拍賣或變賣不動產與普通營業人銷售之情形不同，為作業上之方便計，其申報繳納營業稅之義務人有另行規定之必要，應逕以法律定之（司法院大法官釋字第三百六十七號解釋理由書參照）。惟財政部迄今（一百年六月）仍未完成相關法律（如營業稅法第二條⁴或稅捐稽徵法第六條⁵）之修正作為，以保障國家租稅債權，造成本項欠稅款之損失；復以本項欠稅額雖未及每年營業稅欠稅之二成，惟於所涉欠稅追償及銷項稅額之處理，與其他原因造成之八成營業稅欠稅案件相異，財政部卻無視於現行作法之不公，經久仍未加解決，核均有怠失。

三、有關法院拍賣物所涉營業稅款，當稽徵機關未能就拍定價金完全獲償時，財政部所為之函釋容已損及拍定人權益，核有違失。

（一）按八十四年十一月一日修正前營業稅法施行細則第四十七條關於海關、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，暨同日修正前財政部所發布之「作業要點」第二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，違反營業稅法第二條有關營業稅之納稅義務人規定，變更申報繳納之主體，已違反憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨（司法院大法官釋字第三百六十七號解釋參照），合先敘明。

（二）嗣財政部詢據司法院民事廳意見後，於八十四年十

⁴增訂法院拍賣或變賣貨物之拍定人為營業稅之納稅義務人。

⁵增訂法院拍賣或變賣貨物之營業稅，優先於一切債權及抵押權。

一月一日修正發布營業稅法施行細則第四十七條及「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，爰該部以八十五年十月三十日台財稅第 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。

- (三)惟查法院拍賣貨物，倘涉營業稅之課徵，現行作法最大爭議，在於加值型營業稅之當期應納(或溢付)營業稅額為當期銷項稅額與當期進項稅額之差，不應另附條件。且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)。且依現行「作業要點」規定內容，拍定人所繳交之拍定(或成交)價額已內含前手之營業稅額，不論稽徵機關是否徵起，於拍定物再出行出售時，自應准予扣減銷項稅額，始符加值型營業稅法之基本原則。是本案所涉營業稅既已內含於拍定人(買受人)繳交款項，雖因拍得價款無以滿足已設定抵押權之債權，致營業稅款無法徵起，惟稽徵機關自可發單開徵取得營業稅租稅債權，倘仍要求拍定(或買受)之營業人僅得就已分配或已徵起之營業稅額申報扣抵，實屬無由。
- (四)次查稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款，已由稽徵機關另行填發「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，是國家租稅債權已然成立，倘有滯納未繳納者

，稽徵機關自應依欠稅程序追償。

(五)綜上，依現行規定，法院拍賣貨物之拍定人所繳交之拍定（或成交）價額已內含前手之銷項營業稅額。且稽徵機關就法院拍賣貨物未獲分配之營業稅款已另行向債務人發單補徵，國家租稅債權自己成立。惟按財政部八十五年十月三十日台財稅第851921699號函釋規定，拍定或買受之營業人於再出售拍定物時，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，亦涉有違失，允應一併謀求解決。