

拍賣貨物課徵營業稅之法律問題探討

桃園行政執行處行政執行官張正為

一、緒論：

法院拍賣貨物，所生營業稅，應如何向納稅義務人扣繳，財政部為加強與法院之聯繫與處理，訂有法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點，該要點在法制上之適用，仍有許多爭議問題待釐清，即待檢討，本文即從各項爭議之分析探討未來法律之適用及未來制度面改進之建議。

二、拍賣貨物課徵營業稅之法令依據：

(一) 課稅主體：

按營業稅之納稅義務人，應為銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人（營業稅法第 2 條第 1、2 款）。又強制執行法上之拍賣係買賣之一種，即以債務人為出賣人，拍定人為買受人，執行法院為代債務人出賣之人而已（最高法院 47 年台上字第 15 號判例）。拍定人或買受人並非銷售貨物之營業人自無繳納營業稅之義務，如課法院應向拍定人或買受人收取稅款，並交付主管稽徵機關，即與大法官會議釋字第 376 號解釋意旨有違（司法院秘書長 84 年 6 月 9 日秘台廳民二字第 09910 號）。故法院及海關，依營業稅法第 29 條規定，得免辦營業登記，其拍賣或變賣貨物，依統一發票使用辦法第 4 條第 21 款規定，得免用統一發票（法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第 2 點）。

(二) 課稅方式：

依據司法院秘書長 83 年 8 月 10 日（83）秘台廳民二字第 11628 號函，司法院同意財政部仿造土地增值稅模式，於拍定後可由執行法院代為扣繳營業稅而言，非謂執行法院即為申報繳納營業稅之主體。故法院僅能基於機關相互協助之精神，應於拍賣或變賣貨物前，通知主管稽徵機關對該貨物是否課徵營業稅，使有聲明參與分配之機會。又營業稅之徵收僅優於普通債權，非如土地增值稅之徵收，就土地之自然漲價部份，優於一切債權及抵押權（稅捐稽徵法第 6 條第 1、2 項），故僅能以聲明參與分配之方式為之，由法院於拍定後代為扣繳。（司法院秘書長 84 年 6 月 9 日秘台廳民二字第 09910 號對營業稅法施行細則第 47 條第 2 項之修正參考意見）。故現行法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第 5 點規定，法院拍賣或變賣貨物前，應通知所在地主管營業稅稽徵機關，稽徵機關於收到法院通知後，儘速查明該貨物應否課徵營業稅，其屬課徵營業稅者，應於該貨物拍賣、變賣終結或依法交債權人承受之日一日前，依法向法院聲明參與分配。

(三) 課徵稅率：

拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，其應納營業稅額＝拍定或成交價額÷(1+徵收率5%)×徵收率5% (法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第4點)。又如拍賣或變賣之貨物適用營業稅法之零利率或免稅利率，或其貨物非屬營業人之貨物或按特種稅額計算之營業人固定資產，均為免課徵營業稅 (法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第3點)。

三、拍賣貨物課徵營業稅現行實務與問題分析：

(一) 現行實務：

1、台灣金融資產服務股份有限公司於拍定後可代為扣繳營業稅：

依據金融機構合併法第15條第3項規定：「資產管理公司或第一項第三款經主管機構機關認可之公正第三人，得受強制執行機關機關之委託及監督，依強制執行法辦理金融機構聲請之強制執行事件」。又依據台灣板橋地方法院民事執行處92年5月29日(92)民執新行字第11號函及92年4月30日92年度民執行字第10號函：「本院依金融機構合併法第15條第3項之規定，委託台灣金融資產服務股份有限公司辦理不動產拍賣、變賣業務，委託業務亦包括所有須洽請貴單位代為查詢函復事項(如增值稅、營業稅等)」，故現行法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點，法院委託台灣金融資產服務股份有限公司辦理不動產拍賣、變賣業務亦有適用。

2、個人以營利為目的，購買房屋或標售法拍屋再予銷售，亦應課徵營業稅：

個人以營利為目的，購買房屋或標售法拍屋再予銷售，自97年1月1日起，如設有固定營業場所(包含網站或拍賣網站)，具備營業牌號，並僱有員工協助處理房屋銷售，應認為構成以營利為目的之營業人者，依財政部95年12月29日台財稅字第09504564000號函，均應予以課徵營業稅。

(二) 問題分析：

1、法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅是否應檢具執行名義：

依目前實務作法，主管稽徵應以公文書面向法院聲明參與分配，並向法院陳明係以法院拍定或成交價額依第4點之計算公式計算應納營業稅額，為參與分配之金額。(法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第6點)，故目前稽徵機關參與分配時並無向義務人核發稅單及送達，僅以公文書註明聲明參與分配之金額，故其參與分配之執行名義似有欠缺。因營業稅之核課亦為行政處分之一種，依據

行政程序法第 100 規定，書面之行政處分應送達於相對人及已知之利害關係人，本案之參與分配並未核發稅單，且未送達相對人及已知之利害關係人，僅以公文書等權宜措施聲明參與分配，如未獲分配後，稽徵機關始另發稅單送達義務人，再向行政執行處申請強制執行，致義務人（以營利事業法人為主）接獲稅單時，因該營利事業法人多數皆早已停歇業，常常不知欠稅原因為何，致生困擾，為保障義務人之權益，程序上均有改善之必要。因目前稽徵機關參與分配時並無向義務人核發稅單及送達，僅以公文書註明聲明參與分配之金額，故其參與分配檢具之執行名義似有欠缺，但為避免移送機關無法於拍賣或變賣終結前無法獲得營業稅之分配，應可由移送機關依行政訴訟法第 293 及 294 條及行政執行法第 11 條第 2 項之規定向高等行政法院聲請假扣押取得執行名義後，再由行政執行處扣押地方法院之拍賣案款，較為妥適。

2、法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅是否應為合目的之限縮：

因營業稅之納稅義務人，應為銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人（營業稅法第 2 條第 1、2 款），因強制執行法之拍賣固屬買賣之一種，惟此種買賣行為屬於被動之行為，與主動銷售資產或貨物等行為應屬有間，是否符合營業稅法應予核課營業稅定義，不無疑問。又上開稅目移送行政執行處強制執行或於法院拍賣貨物時，多數公司均已停歇業，已無營業行為，課徵營業稅亦有不妥。應將此種拍賣行為做合目的之限縮為主動銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人，法院拍賣貨物或勞務之行為應不包含在內。

四、結論及建議：

（一）結論：

現行法院拍賣貨物所生之營業稅，皆依法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點辦理，惟參與分配時並未檢具執行名義，僅以公文書陳報所應核課之營業稅數額，因該核課之營業稅處分書並未送達義務人，對其權益之保障，顯有不周，且多數公司行號於被核課該筆營業稅時，多數均已停歇業，此種被動之銷售行為卻被核課營業稅，在法制之觀念上，甚為不當，應有妥適之作法，始能保障納稅義務人之權益。

（二）建議：

未來建議較妥當之方式，仍應依規定向高等行政法院聲請假扣押取得執行名義後，再由行政執行處扣押地方法院之拍賣案款，較符合

法律程序。又該拍賣行為並非納稅義務人主動銷售貨物或勞務，而係被動性的銷售貨物或勞務，且多數公司均已停歇業，視為納稅義務人之營業行為，顯有不當，建議未來財政部修正法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點，將法院拍賣貨物或勞務不應視為納稅義務人之營業行為，不應核課營業稅。如於實務面不得不採取類似土地增值稅模式，於拍定後可由執行法院代為扣繳，亦應修正營業稅法，取得代扣繳之法源，再行處理，較為妥適。