

發文字號：法務部行政執行署 91.07.23 行執一字第 0910003374 號函

發文日期：民國 91 年 07 月 23 日

要 旨：有關營業稅溢付稅額得否作為執行標的，得抵繳滯欠稅額及其罰鍰亦或為法律上禁止扣押之財產權等疑義乙案

主 旨：關於加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅溢付稅額是否為法律上禁止扣押之財產權，惠請依說明四、所示疑義表示法律上意見，請查照惠復。

說 明：一、依本署高雄行政執行處 91 年 6 月 17 日雄執二字第 0910001350 號函辦理，並檢附該函影本乙份。

二、按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 39 條規定：「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：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。二、因取得固定資產而溢付之營業稅。三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅（第 1 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，得報請財政部核准退還之（第 2 項）。」僅係規範主管機關處理營業人溢付營業稅額之程序，至於營業人溢付營業稅額得否作為「執行」之標的，因上揭條文並未加以明文排除，致時有義務人向行政執行處主張其尚有營業稅留抵稅額若干可供執行云云，滋衍諸多爭議。

三、查 貴部 87 年台財稅字第 871954623 號函釋：「說明四、…如依法申請強制執行，經法院准許以該營業人之累積留抵稅額抵繳其滯欠之營業稅及罰鍰者，當可依法院執行裁定處理」，另 91 年 4 月 30 日台財稅字第 091045928 號函稱：「營業稅溢付稅額僅於加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之四種情形時得予退還，除此之外，營業人尚無權主張退還或領受該溢付稅額，自非屬強制執行法第 117 條所稱之『前三節及第 115 條至前條所定以外之財產權』…」，顯 貴部認為營業人之營業稅留抵稅額僅得依前揭規定抵繳營業稅及其罰鍰，至於其他稅目之滯欠，則不得以營業稅留抵稅額作為執行之標的。

四、惟查，前揭營業稅法第 39 條第 2 項規定「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅」，所謂「留抵」，依文義解釋，係留存以供扣抵，是稅捐債權人與稅捐債務人間之債權債務抵銷，類推適用民法「抵銷」之規定（請參貴部 79 年台財稅字第 790125274 號函

），此與行政執行處係基於公法上債權人之請求，運用國家公權力，強制公法上債務人履行債務，以實現公法上債權，屬國家執行機關與義務人之「干預」關係，顯有不同，是稅捐債務人即義務人之營業稅留抵稅額縱依貴部前揭函釋不得作為稅捐債務人「抵銷」之標的，得否據此即進而推論稅捐債務人即義務人之營業稅留抵稅額不得供為執行機關之「執行」標的？又一旦貴部核准退還營業人溢付營業稅額，該筆「溢付稅額」是否具有財產價值？稽徵機關得否依稅捐稽徵法第 29 條：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。」之規定，先行辦理抵繳其欠稅？另營業稅法第 39 條但書所謂「情形特殊者」是指何種情形？而「報經」貴部核准，是否限於營業人申報？抑或得由債權人代位申報？上揭各節疑義，惠請表示法律上意見。

附件 1：財政部賦稅署 函

中華民國 91 年 10 月 22 日

台稅二發字第 0910455605 號

主 旨：關於加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅留抵稅額是否為法律上禁止扣押之財產權乙案，復請 查照。

說 明：一、依據奉交下 貴署 91 年 7 月 23 日行執一字第 0910003374 號函暨附件辦理。

二、茲就 貴署所提問題分別說明如次：

（一）加值型及非加值型營業稅法對於留抵稅額之規定，乃鑒於營業人正常營運下就貨物週轉期而言，其銷項稅額必大於進項稅額，若營業人因進項稅額大於銷項稅額而使當期（月）發生溢付稅額者，多係因一時購進較多貨物或勞務所致，在經營期間將陸續銷售而再發生銷項稅額，為簡化手續及防杜弊端，爰規定該溢付稅額除可依同法第 39 條第 1 項規定退還外，其餘部分留抵次期（月）應納稅額。故同法第 39 條第 2 項前段乃規定：「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅」，即屬限定其用途，在此用途之外者，即為禁止適用之範圍，故無需另訂禁止執行之規定，應不得提供為執行機關之執行標的；與一般財產權，並無限定用途之性質不同。

（二）依據稅捐稽徵法第 29 條規定：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽

徵機關應先抵繳其積欠。…」則營業人依加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項但書，報經財政部核准退還溢付營業稅額者，應屬營業人應退之稅捐，稅捐稽徵機關自得適用稅捐稽徵法第 29 條及同法施行細則第 8 條之規定，抵繳其積欠。

- (三) 加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項但書規定：「情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」所稱「情形特殊」所指為何，營業稅法並無明文規定，現行實務上，係就個案事實個別認定，例如：1. 退還因火災燒燬貨品之溢付營業稅。2. 因稅法修正變更為專營免稅營業人，變更前之累積留抵稅額准予退還。3. 國外廠商提供原料、半製品委託國內廠商測試、加工後出口，其進口營業稅大於國內廠商收取勞務收入之溢付稅額准予退還。又涉及納稅義務人權利義務之申請事項，應由納稅義務人之名義為之，以維納稅義務人之權益，尚不宜以其他債權人名義申請。

附件 2：法務部行政執行署 函

中華民國 92 年 5 月 15 日

行執一字第 0926000450 號

主 旨：請 鈞部協調財政部同意將義務人之營業稅留抵稅額供作執行標的，敬請鑒核。

說 明：一、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 39 條第 2 項規定之營業稅留抵稅額是否得為行政執行之執行標的乙事，前經本署函詢財政部表示略以：（一）營業稅留抵稅額屬限定用途，不得提供為執行機關之執行標的，與一般財產權性質不同；（二）營業人依營業稅法第 39 條第 2 項但書規定，報經財政部核准退還溢付營業稅額者，屬營業人之應退稅捐，稅捐稽徵機關得用以抵繳其積欠；（三）上開但書規定所稱「情形特殊」所指為何，係就個案事實個別認定，且應以納稅義務人名義提出申請（詳附件 1）。

二、本署就系爭疑義於本（92）年 4 月 21 日提請本署法規及業務諮詢委員會討論，會議決議略以：（一）營業稅留抵稅額之留抵原因消滅或不存在時，義務人對之有公法上請求權，得作為行政執行之執行標的；（二）依營業稅法第 39 條之文義，該留抵稅額仍屬營業人所有，且法律未明文禁止讓與或執行；（三）營業稅法第 39 條之規定係規範主管機關處理溢付稅額之程序，與營業稅留抵稅額是否為法律上

禁止扣押之財產無涉。據此，營業稅留抵稅額得為行政執行之執行標的（詳附件 2）。

三、按義務人之財產，為債權之總擔保，如義務人不清償債務時，除法律有特別規定或執行標的物不適於執行者外，均得為強制執行之標的（19 年抗字第 813 號判例、86 年度抗字第 40 號裁判意旨參照）。查系爭義務人之營業稅留抵稅額，法律既無禁止讓與或執行之明文，性質上亦無不適於執行之情形，似難認該留抵稅額不得據為執行標的。據了解，實務上義務人累積於財稅主管機關之營業稅留抵稅額為數頗巨，且義務人之營業往往因事實上已停頓而欠缺留抵次期（月）應納稅額之可能。設營業稅留抵稅額得作為執行標的，不僅有助義務人公法上金錢給付義務之執行效能，同時亦能兼顧義務人權益之保護。

四、因本署與財政部之見解歧異，致本署所屬各行政執行處依行政執行法第 26 條準用強制執行法第二章第五節「對於其他財產權之執行」有關規定，扣押義務人於主管機關累積之營業稅留抵稅額時，該部堅持留抵稅額不得供行政執行，造成義務人於主管機關留有相當數額之債權，故無法以之履行公法上金錢給付義務之困境，爰請 鈞部協調財政部同意將義務人之營業稅留抵稅額供作執行標的。

附件 3：法務部行政執行署 函

中華民國 92 年 5 月 29 日
行執一字第 0926000488 號

主 旨：貴處請求釋示加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項規定之營業稅留抵稅額得否為強制執行之標的等疑義案，復如說明二，請 查照。

說 明：一、復貴處 92 年 4 月 10 日雄執四字第 0921400001 號函。

二、貴處來函詢及加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項規定之營業稅留抵稅額得否逕為強制執行以抵償義務人滯欠之稅款或作為行政執行法第 22 條第 4 款「確實之擔保」以釋放被管收人疑義案，查該條項規定之營業稅留抵稅額得否為強制執行標的疑義案，業經本署法規及業務諮詢委員會決議：綜合多數委員意見，加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅留抵稅額，得為行政執行之執行標的。其理由如下：（一）加值型及非加值型營業稅法第 39 條之留抵稅額係因溢付稅額而生，參照司法院大法官會議釋字第 515 號有關公

法上不當得利之解釋意旨，於留抵之原因消滅或不存在時，即可能產生公法上請求權，而成為行政執行之執行標的。（二）原則上債務人之總財產具有金錢價值者，除立法者基於特定目的或法益權衡，以法律明文規定禁止讓與或執行者外，均得為強制執行之標的。依加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之文義，營業稅留抵稅額仍屬營業人所有，且並無法律明文規定禁止讓與或執行。（三）依加值型及非加值型營業稅法第 39 條之立法理由：「本條係處理溢付稅額之規定，其要點如次：1. 第 1 項係有關溢付稅額退還之規定。2. 第 2 項係規定第 1 項各款情形下，如有溢付稅額之處理方式。營業人在正常情形下，就存貨週轉期而言，其銷項稅額必大於進項稅額，如有溢付稅額，可能係一時大批進貨，短時間自必銷售，為簡化手續並防杜弊端，乃規定應予留抵次月之應納稅額。」更可明該條僅係規範主管機關處理溢付稅額之程序，與營業稅留抵稅額是否是法律上禁止扣押之財產權完全無涉。又本署亦將上開會議紀錄函送財政部並陳請法務部與財政部協調中，隨文檢附該次相關會議紀錄及委員發言要點各乙份，請參考辦理。

附件 4：法務部 函

中華民國 92 年 6 月 2 日

法律決字第 0920021551 號

主 旨：關於加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅溢付稅額得否供作公法上金錢給付義務之執行標的疑義乙案，事涉 貴管，爰請 惠示卓見，俾憑辦理。請 查照。

說 明：一、按加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定：「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：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。二、因取得固定資產而溢付之營業稅。三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。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。」準此，倘營業人因公法上金錢給付義務逾期不履行，經債權機關移送本部行政執行署所屬行政執行處強制執行者，該行政執行處得否以該營業人留存於稅捐稽徵機關之營業稅溢付稅額作為執行標的據以查扣抵償？即值探討。合先敘明。二、為此，本部行政執行署特於本（92）年 4 月 21 日召開該署「法規

及業務諮詢委員會」第 35 次討論前開疑義，與會學者、專家會商結論認為加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅留抵稅額，得為行政執行之執行標的，其理由略以：（一）營業稅留抵稅額之留抵原因消滅或不存在時，義務人（營業人）對之有公法上請求權；（二）該留抵稅額仍屬營業人所有，而法律並未明文禁與讓與或執行；（三）系爭規定應係規範稽徵機關處理溢付稅額之程序，與該溢付稅額是否為法律上禁止扣押之財產權無涉。本部行政執行署業於本年 5 月 15 日以行執一字第 0926000450 號函報本部上開研商結論，並副知 貴部在案（諒達）。

三、公法上金錢給付義務逾期不履行事件，自 91 年 1 月 1 日起改為移送本部行政執行署所屬行政執行處強制執行以來，經各執行處企業化積極執行之下，成效卓著，應值肯定。本件有關營業人留存於稅捐稽徵機關之營業稅溢付稅額，似無法律明文禁止不得為行政執行標的，而其性質亦非不適於執行，如能以之作為行政執行處之執行標的，對於充裕國庫收入、緩和財政困難，當能有所助益。惟本件涉及貴部主管法規之解釋，本部行政執行署前開研析意見是否妥適？尚請惠示卓見。

附件 5：法務部 函

中華民國 92 年 12 月 26 日

法律決字第 0920700726 號

主旨：關於加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅溢付稅額得否供作公法上金錢給付義務之執行標的疑義乙案，前經本部於本（92）年 6 月 2 日以法律決字第 0920021551 號函檢附研析意見請 貴部惠示卓見，迄今已逾 5 月有餘，未蒙見復；因本件疑義涉及本部行政執行署所屬各行政執行處受理公法上金錢給付義務之強制執行事宜，亟待解決，爰請 貴部惠予儘速處理。請 查照。

說明：檢附本部前開號函影本 1 份。

附件 6：財政部 函

中華民國 93 年 1 月 9 日

台財稅字第 0920453913 號

主旨：關於加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅溢付稅額得否供作

公法上金錢給付義務之執行標的乙案，衡諸營業稅法整體稅制與作業考量，尚屬不宜。復請 查照。

說明：一、復 貴部 92 年 6 月 2 日法律決字第 0920021551 號函。

二、茲就 貴部行政執行署「法規及業務諮詢委員會」第 35 次會議會商結論認為加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）39 條規定之營業稅留抵稅額，得為行政執行之執行標的之理由，本部意見說明如下：

（一）關於營業稅留抵稅額之留抵原因消滅或不存在時，義務人（營業人）對之有公法上請求權，得作為行政執行之執行標的乙節：

1. 據現行營業稅法第 39 條第 2 項規定，營業人對於其營業稅留抵稅額，原則上並無請求退還之權利；而依營業稅法第 39 條第 1 項各款規定之溢付稅額，營業人固有請求退還之權利，惟仍應由主管稅捐稽徵機關查明後始能退還，並非必須退還，以第 3 款之規定為例，該款規定：「營業人因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅，應由主管稽徵機關查明後退還之。」又依據營業稅法第 3 條第 3 項第 2 款規定：「營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者，視為銷售貨物。」（此規定乃鑒於營業人解散或廢止後，其餘存之貨物已不再銷售，餘貨物原購進時支付之營業稅已依法在銷項稅額中扣抵，故應予視為銷售，以追回其扣抵之營業稅。如將餘存貨物抵償債或分配與股東或出資人時，即為貨物所有權之移轉，故應視為銷售行為。

2. 一般營業人於正常營運情形下，其留抵稅額應小於前揭視為銷售貨物之銷項稅額；如留抵稅額扣抵該項稅額後，尚有大量餘額，稽徵機關可針對其異常情形，依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，查其進銷流程有無錯誤或逃漏稅之情形等。故如無特殊情形，營業人之營業稅留抵稅額之留抵原因消滅或不存在時，應無留抵稅額可資退還，亦無得否作為行政執行之執行標的之問題。

（二）於留抵稅額屬營業人所有，法律並未明文禁止讓與或執行，以及營業稅法第 39 條第 2 項規定係屬規範稽徵機關處理程序，與是否作為法律上禁止扣押之財產權無涉乙節：

1. 現行營業稅法第 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營業稅」。據此，營業人購入

貨物，該貨物原則上均應負擔營業稅，惟考量營業人進貨乃為將來銷售，為避免重複課稅、稅上加稅及稅上加價等問題，故設計營業人得以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，計算當期應納或溢付營業稅額。

2. 又鑒於營業人在正常營運下，就貨物週轉期而言，其銷項稅額必大於進項稅額，亦即營業人應依法計算當期應納營業稅額，向公庫繳納；若營業人因進項稅額大於銷項稅額而使當期（月）溢付營業稅額者，多係因一時購進較多貨物或勞務所致，在經營期間將陸續銷售而再發生銷項稅額，爰於同法第 39 條第 2 項前段規定：「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅」，以資簡化手續，並防杜逃漏。故營業稅留抵稅額除依同法第 39 條規定核准退還者外，應僅限於留抵應納營業稅，其禁止他用之意旨，已甚為明確，無需另訂禁止執行之規定，應不得提供為執行機關之執行標的；與一般債務人所有之財產權，無限定用途之性質不同。
3. 營業稅法第 39 條雖係規範營業稅退稅之處理程序，惟該條第 1 項第 1 款 3 款乃規範可退稅項目之實體規定，且係採積極的擇一列舉分款法，不在該項各款實體規定範圍之留抵稅額，並於第 2 項條文中直接列舉，作一概括補充之立法型態，均兼具實體規定之性質。故營業稅法第 39 條第 2 項「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納之營業稅」之規定，無論依條文規定或立法意旨，均已表明營業稅留抵稅額尚不得提供他用，貴部行政執行署「法規及業務諮詢委員會」第 35 次會議會商結論認為，該項規定係屬規範稽徵機關處理程序，與是否為法律上禁止扣押之財產權無涉乙節，應有所誤解。
4. 依據營業稅法第 14 條第 2 項規定：「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」同法第 15 條第 3 項規定：「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」銷售貨物或勞務之營業人除有其他進項稅額可資扣抵，即應依同法第 2 條第 1 款、第 35 條第 1 項規定，負責按期報繳該項收取之營業稅。而購買貨物或勞務之營業人按期申報時，其進項稅額扣抵銷項稅額後，如有餘額，即為申報留抵稅額。故該留抵稅額實為賣方營業人已報繳之營業稅，係屬已

徵起之稅捐（國稅）；如可供作公法上金錢給付義務之執行標的，徒使稅收科目名稱由營業稅轉換為其他稅目或捐費而已，對於國庫收入不但無法挹注，甚至發生國庫收入減少之情形；且營業人之營業稅留抵稅額抵繳其他稅費後，嗣後其銷售貨物或勞務時，則無留抵稅額可資抵繳，其應納之營業稅，如無法繳納，將造成營業稅之欠稅，亦將影響國庫收入。又當營業人有較多之營業稅留抵稅額時，如故意規劃不繳納其他稅費，企圖藉由貴部行政執行署自營業稅留抵稅額中扣押執行，則反而造成各稅稅收之總徵起數減少，不但對於充裕國庫收入、緩和政府財政困難並無助益，且影響加值型營業稅制之完整性。

附件 7：法務部行政執行署 函

中華民國 93 年 3 月 5 日
行執一字第 0936000175 號

主 旨：關於義務人加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項規定留存之營業稅留抵稅額，應得供作行政執行之標的，以助公法上金錢給付義務執行之效能，並維義務人之權益，敬請 鑒核。

說 明：一、依財政部 93 年 1 月 9 日台財稅字第 092045393913 號函辦理。
二、關於加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 39 條第 2 項規定之營業稅留抵稅額是否得作為行政執行之執行標的乙事，前經鈞部以 92 年 6 月 2 日法律決字第 0920021551 號函請財政部表示意見，財政部以前揭函復鈞部並副知本署以：衡諸營業稅法整體法制與稅制考量，前揭事項尚屬不宜，理由略以：（一）營業稅法第 39 條第 2 項規定之留抵稅額，營業人原則上無請求退還之權利；而依營業稅法第 39 條第 1 項各款規定之溢付稅額，營業人固有請求退還之權利，惟仍應由主管機關查明後始得退還，非必須退還。一般營業人於正常營運情形下，如無特殊情形，應無留抵稅額可資退還。（二）留抵稅額實為賣方營業人已報繳之營業稅，係屬已徵起之稅捐，如可供作執行標的，有使營業人日後銷售貨物或勞務時，將無留抵稅額可資抵繳，又營業人如故意規劃不繳納其他稅費，企圖藉由留抵稅額中扣押執行，將影響營業稅制之完整性。
三、經本署於 93 年 2 月 23 日就財政部前函理由提請本署法規及業務諮詢委員會第 48 次會議提案一：「加值型及非加值型營業稅法（下

稱營業稅法）第 39 條第 2 項規定之營業稅留抵稅額是否得為行政執行之執行標的」討論，並決議：（一）仍維持本會第 35 次會議之決議，認為加值型及非加值型營業稅法第 39 條規定之營業稅留抵稅額，得為行政執行之執行標的。行政執行處於必要時可核發包含移轉命令在內之執行命令，並命第三人（即處理營業稅留抵稅額之稽徵機關）查報執行命令到達當期之營業稅留抵稅額。（二）因本案之執行標的係將來可請求之財產請求權，請本署第一組研究於行政執行案件管理系統中增設此部分之例稿供行政執行處使用。

四、謹陳本署法規及業務諮詢委員會第 45 次會議提案一之會議紀錄，敬請 參考。

附件 8：法務部 函

中華民國 93 年 3 月 26 日

法律字第 0930010664 號

主 旨：關於加值型及非加值型營業稅法第三十九條規定之營業稅溢付稅額得否供作公法上金錢給付義務之執行標的疑義乙案，本部意見如說明二、三。請查照參考。

說 明：一、復貴署九十三年三月五日行執一字第○九三六○○○一七五號函。

二、按加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第三十九條規定：「營業內申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。二、因取得固定資產而溢付之營業稅。三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。（第一項）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。（第二項）」財政部九十三年一月九日台財稅字第○九二○四五三九一三號函說明二之（二）及說明三意見略以：「現行營業稅法第一條規定，『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營業稅』。據此，營業人購入貨物，該貨物原則上均應負擔營業稅，惟考量營業人進貨乃為將來銷售，為避免重複課稅、稅上加稅及稅上加價等問題，故設計營業人得以當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，計算當期應納或溢付營業稅額。」、「銷售貨物或勞務之營業人除有其他進項稅額可資扣抵，即應依同法第二條第一款、第三十五條第一項規定，負責按期報繳該項收取之營業稅。而購買貨物

或勞務之營業人按期申請時，其進項稅額扣抵銷項稅額後，如有餘額，即為申報留抵稅額。……故營業稅留抵稅額除依同法第三十九條規定核准退還者外，應僅限於留抵應納營業稅，其禁止他用之意旨，已甚為明確，無需另訂禁止執行之規定，應不得提供為執行機關之執行標的。」等語，上開係財政部基於營業稅法主管機關之立場，本於法規之立法目的、規範本旨及留抵稅額且隨時變動之特性所為之法律見解。

三、次按行政執行法第二十六條準用強制執行法第一百十五條以下規定，義務人對於第三人之金錢債權得為強制執行之標的，由行政執行處依對其他財產權之執行程序執行之。首揭規定之營業稅留抵稅額，得否作為強制執行之標的，端視營業人對於該項留抵稅額有無返還請求權而定；如無返還請求權，自不得作為強制執行之標的。本件綜觀營業稅法第三十九條規定及財政部上開函示見解，營業人須於一定條件下，始對國家發生返還請求權，例如營業稅法第三十九條第一項所列之情形及同第二項但書「但情形特殊者，得報經財政部核准退還之」，類此情形，國家對營業人既已負有金錢給付義務，則營業人此項債權自得作為強制執行之標的。

附件 9：法務部行政執行署 函

中華民國 93 年 6 月 8 日

行執一字第 0936000419 號

主 旨：臺灣高等法院 93 年度上易字第 190 號判決肯定義務人營業稅留抵稅額可以抵銷義務人滯納營利事業所得稅，請於辦理具體個案時參考，請查照。

說 明：檢送前揭判決影本乙份。

附件 9-1：【裁判字號】93，上易，190

【裁判日期】930519

【裁判案由】清償債務

【裁判全文】

臺灣高等法院民事判決 93 年度上易字第 190 號

上 訴 人 財政部台北市國稅局中南稽徵所

法定代理人 楊○雄

訴訟代理人 何○光

許○芳

李○忠

被 上訴人 鄭○○月

右當事人間請求清償債務事件，上訴人對於民國 93 年 1 月 8 日臺灣臺北地方法院 92 年度訴字第 4505 號第一審判決提起上訴，經本院於 93 年 5 月 5 日言詞辯論終結，判決如左：

主 文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴駁回。

第一、二審訴訟費用由被上訴人負擔。

事實及理由

一、被上訴人起訴主張其對訴外人聯○建設股份有限公司（原名家○建設股份有限公司，下稱聯○公司）有新台幣（下同）128 萬元之債權，並已聲請依督促程序發支付命令而確定在案（原法院 92 年度促字第 24749 號支付命令），經其查明聯○公司對於上訴人尚有留抵稅額三百餘萬元之請求權，遂聲請原法院民事執行處對於聯○公司之留抵稅額向上訴人為強制執行，請求上訴人依前開支付命令所命聯○公司給付之金額給付，詎上訴人於 92 年 7 月 15 日收受原法院民事執行處之收取命令後，竟遲至同年 8 月 25 日已逾十日期間始函復聲明異議，雖經其多方陳情，惟上訴人仍執意拒絕給付，其不得已乃依強制執行法第 120 條第 2 項及民法第 242 條之代位等規定，求為命上訴人給付 128 萬元及自 86 年 11 月 30 日起至清償日止，按年息百分之 5 計算之利息，及執行費 9,300 元之判決。原審為被上訴人全部勝訴之判決，被上訴人於本院為駁回上訴之聲明。上訴人則以其並不具備單獨之組織法規、獨立之編制及預算及印信，自非機關，顯無當事人能力；又本件屬因公法上原因發生之給付案件，依行政訴訟法第 8 條規定，被上訴人自應向行政法院提起行政訴訟，是無論依民事訴訟法第 249 條第 1 項第 3 款或第 1 款，均應以裁定駁回被上訴人之訴。訴外人聯○公司雖尚有留抵稅額 311 萬 7,342 元，惟依加值型及非加值型營業稅法第 15 條、第 35 條及第 39 條之規定，聯○公司之前開留抵稅額僅得留供抵繳次期之應納稅額，而不得供作私法上金錢給付義務之執行標的。況本件在未獲得「

主管稽徵機關查明」或「財政部核准」前，聯○公司之溢付稅額退還請求權既尚未發生，被上訴人自無從扣押及收取。又該法第 39 條規定之立法意旨，乃考量營業人正常情形下，就存貨週轉而言，其銷項稅額必大於進項稅額，如有溢付稅額，可能係一時大批進貨，短時間自必銷貨，除為鼓勵外銷及投資，或營業人廢止及解散等情事，其溢付營業稅額無從延續留抵等應退還原因，或情形特殊等得退還原因外，應以留抵次期應納稅額為原則。除此之外，營業人尚無權主張退還或領受該溢付稅額，自非屬強制執行法第 117 條所稱之「前三節及第一百十五條至前條所定以外之財產權」。且聯○公司雖曾聲請停業，惟已於 92 年 9 月 19 日申請復業，則其累積留抵稅額依法自得扣抵以後各期申報之銷項稅額，被上訴人主張該留抵稅額應發還聯○公司云云，尚有誤解。再者，聯○公司欠繳營利事業所得稅 311 萬 7,861 元，且已移送法務部行政執行署台北行政執行處強制執行中，於抵繳營利事業所得稅後，並無餘額可清償被上訴人。縱認聯○公司對上訴人之溢付稅額退還請求權已發生，因上訴人對其營利事業所得稅債權先於被上訴人之扣押命令，且已在執行中，被上訴人自無執行實益；再上訴人亦可主張以對聯○公司之營利事業所得稅債權，抵銷對其溢付稅額退還之債務，則聯○公司對上訴人之溢付稅額退還請求權亦因抵銷而不存在等語，資為抗辯，聲明廢棄原判決，駁回被上訴人在第一審之訴。

二、按民事訴訟法第 40 條第 3 項規定：「中央或地方機關，有當事人能力。」立法理由稱「．．．中央或地方機關原無獨立之人格，本不得為訴訟之主體。惟實務上中央或地方機關基於法律之授權執行其職務，皆係以其機關名義在私法上行使權利或負擔義務，若不認其可為訴訟主體，不獨不足以維護交易之安全，且有違訴訟經濟之原則，故歷來解釋及判例均認為中央或地方機關得代表公法人起訴或應訴．．．」。本件上訴人自承其設有主任，有機關印信，得獨立對外行文，獨立對外交易，本件亦係上訴人獨立行文對原法院民事執行處扣押命令聲明異議，故上訴人應非財政部台北市國稅局之內部單位，而屬分支地方機關，依上開說明，自有當事人能力，上訴人辯稱其無當事人能力尚非可採。

三、查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。營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2

月為一期，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。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：1 因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。2 因取得固定資產而溢付之營業稅。3 因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。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。加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 1 項、第 35 條第 1 項前段及第 39 條定有明文。本件訴外人聯○公司於上訴人處雖有溢付營業稅額 311 萬 7,342 元，此為兩造所不爭執，惟該溢付稅額是否應退還，係屬公法上之請求權，除須由該溢付稅額之當事人聯○公司向上訴人提出退還聲請或以其名義代為聲請外，尚須由主管行政機關之上訴人為准否退還之行政處分（即上開法條規定之查明後退還或報經財政部核准退還），苟其為否准退還之行政處分，如有不服應循行政爭訟程序解決，基於法律保留、依法行政之規定，普通法院不能代行政機關為應退還之決定，且於行政機關核准退還予聯○公司之前，普通法院民事執行處亦不能就該溢付稅額為扣押。況聯○公司已於 92 年 9 月 19 日申請復業，此為被上訴人所不爭，又聯○公司欠繳營利事業所得稅 311 萬 7,861 元，亦據上訴人提出財政部台北市國稅局欠稅總歸戶查詢情形表一紙為證，則上訴人抗辯聯○公司之上開溢付稅額留抵其復業以後各期申報之銷項稅額，及以對聯○公司之營利事業所得稅債權，抵銷對其溢付稅額退還之債務，則聯○公司對上訴人之溢付稅額退還請求權亦因抵銷而不存在，尚非無據。

四、次查原法院民事執行處所發之執行命令係僅扣押聯○公司於上訴人處之留抵稅額債權（見原審卷第 26 頁），並非命被上訴人收取該留抵稅額債權或將該留抵稅額債權移轉予被上訴人，縱上訴人未對該扣押命令異議，該留抵稅額債權仍須民事執行處為進一步處理，並不能直接歸屬於被上訴人，則被上訴人亦無權直接聲明請求上訴人給付，又被上訴人於原審雖主張民法第 242 條之代位權代位訴外人聯○公司請求，然其聲明應命上訴人向聯○公司給付，再由其代位受領，詎被上訴人聲明請求上訴人直接向其給付，自亦不應准許。

五、綜上所述，被上訴人之請求不應准許，原審誤為其勝訴之判決，上訴意旨指摘原判決不當，求予廢棄，為有理由，應由本院將原判決廢棄

，改判駁回被上訴人在第一審之訴。

六、結論：本件上訴為有理由，爰判決如主文。

中華民國 93 年 5 月 19 日

民事第十四庭

審判長法 官 張宗權

法 官 陳永昌

法 官 陳忠行

正本係照原本作成。

不得上訴。

中華民國 93 年 5 月 19 日

書記官 明祖星

附件 10：法務部行政執行署 函

中華民國 95 年 7 月 7 日

行執一字第 0950003656 號

主 旨：義務人滯納稅款、滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰等屬「國稅」稅目之執行案件，又存有加值型及非加值型營業稅法第 39 條第 2 項規定之營業稅留抵稅額者，行政執行處於執行義務人其他財產無結果或有困難時，得就義務人之營業稅留抵稅額，核發扣押或扣押兼移轉之執行命令執行。另義務人滯納「地方稅」稅目之執行案件，亦同。請 查照。

說 明：一、檢送財政部 95 年 6 月 26 日台財稅字第 09504534920 號函送「營業稅溢付稅額轉列應退稅額抵繳欠稅處理原則」、行政執行處扣押營業稅留抵稅額債權例稿、扣押兼移轉營業稅留抵稅額債權例稿及本署推動「營業稅留抵稅額供作執行標的事—重要歷程及諮詢委員會議決議」影本各乙份供參。

二、兼復台中行政執行處 92 年 11 月 26 日中執廉 90 年稅執特字第 0000192 號函。