發文字號：財政部 93.01.09 台財稅字第 0920453913 號函

發文日期：民國 93 年 01 月 09 日

要　　旨：有關營業稅留抵稅額今僅限於抵繳義務人滯欠之營業稅，如作為其他稅目之執行標的而扣押執行，亦影響國庫收入及營業稅制作業乙案

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 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。