

訴 願 人 ○〇股份有限公司

代 表 人 ○〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人股利收入計八十年度新臺幣（以下同）二二四、一五六元、八十二年度四四二、四〇六元、八十三年度八八、二〇〇元、八十四年度四一一、二三〇元，未依規定於各該年度年終併入免稅銷售額計算調整當年度不得扣抵比例，而於八十五年五月十五日自動補報補繳營業稅計三、三四六、九六〇元（自八十五年三至四月份累積留抵稅額五、〇〇五、〇三九元中扣抵；其中八十年度得扣抵進項稅額三、三四四、一〇〇元，除股利收入外，無其他銷售額，全年不得扣抵比例一〇〇%，調整後應補稅三、三四四、一〇〇元；八十二年度得扣抵進項稅額七、三二八元，全年不得扣抵比例三〇%，調整後應補稅二、一九八元；八十三年度得扣抵進項稅額六六、一六五元，全年不得扣抵比例一%，調整後應補稅六六二元；八十四年度全年不得扣抵比例〇%）。訴願人分別於八十五年六月七日、二十八日致函原處分機關大同分處表示不服，請求准予適用直接扣抵法，經該分處以八十五年七月四日北市稽同甲字第一三二三四號函復報請原處分機關核示中，俟核示後再行回復。
- 二、嗣原處分機關大同分處就訴願人已補繳之應納稅額三、三四六、九六〇元部分所加計之利息一、一七四、四七八元（八十年度一、一七四、〇二五元；八十二年三九一元；八十三年六二元），以八十五年十月一日北市稽大同創字第九〇七七三四號函催繳。訴願人對加計利息不服，於十月十八日申請復查。
- 三、又原處分機關大同分處以八十六年四月二十六日北市稽大同甲字第八五四九號函復訴願人，就其屬尚未核課確定之各年度案件，如欲適用直接扣抵法，應提出申請。訴願人於五月十日提出申請，經該分處以八十六年五月十六日北市稽大同甲字第一〇七八五號函復訴願人，准自八十一年度適用直接扣抵法，而否准其八十年度之申請。
- 四、原處分機關嗣以八十六年六月十三日北市稽法乙字第一八五二五號復查決定：「復查駁回。」其駁回理由略以：「……惟查申請人係於八十五年五月十五日補報繳系爭營業

稅額，該部分申請人並未於法定三十日不變期間內，申請復查，本處亦未通知退、補稅款，應屬已核課確定案件。又本處大同分處於八十五年十月十五日就該補報繳稅額發單加計利息，僅係就其逾限申報繳納之稅額，依法予以加計利息，不影響本稅之確定性，自無上開財政部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號函釋規定之適用。……」另由原處分機關大同分處再以八十六年六月十七日北市稽同乙字第一三五六二號函知訴願人更正該分處八十六年五月十六日北市稽大同甲字第一〇七八五號函，否准訴願人各該年度適用直接扣抵法之申請。上開復查決定書於八十六年六月十九日送達，訴願人仍表不服，於八十六年七月十五日向本府提起訴願，八十六年十二月四日補送訴願文件，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、查訴願人於八十五年五月十五日補報補繳系爭本稅後，曾分別於八十五年六月七日、二十八日致函原處分機關大同分處就補繳稅額部分表示不服，請求准予適用直接扣抵法，並經該分處以八十五年七月四日北市稽同甲字第一三二三四號函復報請原處分機關核示中，俟核示後再行回復。嗣訴願人於八十五年十月十八日就原處分機關大同分處核定加計補繳稅額之利息一、一七四、四七八元部分申請復查時，亦於申請書中之說明三敘及：「有關稅額計算，八十年度銷項稅額為〇，進項稅額為三、三四四、一〇〇元，免稅之股利收入為二二四、一五六元，故其應納營業稅應為〇，貴處核列應納營業稅為三、三四四、一〇〇元，顯有不當。」等語，不服之意思表示至為明顯；而原處分機關迨至八十六年五月十六日及六月十七日始函復訴願人，否准其八十年度及八十一年度以後各年度適用直接扣抵法之申請，且亦為原處分機關復查決定所審及，是訴願人就此部分之申請復查、提起訴願，程序應無不合，合先說明。
- 二、查兼營營業人營業稅額計算辦法第三條規定：「本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第四章第二節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。……」第七條規定：「兼營營業人於報繳當年度最後一期營業稅時，應按當年度不得扣抵比例調整稅額後，併同最後一期營業稅額辦理申報繳納，其計算公式如左：調整稅額＝當年度已扣抵之進項稅額－（當年度進項稅額－當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（一－當年度不得扣抵比例）……」

司法院釋字第三九七號解釋：「財政部中華民國七十五年二月二十日臺財稅字第七五二一四三五號令發布之『兼營營業人營業稅額計算辦法』係基於營業稅法第十九條第三項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍，與租稅法律主義並無牴觸。又財政部七十七年七月八日臺財稅字第七六一一五三九一九號函釋稱兼營投資業務之營

業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，並未認股利收入係營業稅之課稅範圍，符合營業稅法意旨，與憲法尚無違背。」

財政部七十八年五月二十二日臺財稅第七八〇六五一六九五號函釋：「核定兼營投資業務之營業人，於年度結束時，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額之股利，指現金股利及股票股利。說明……二、兼營投資業務之營業人於年度中所收之股利收入，為簡化報繳手續，得暫免列入當期之免稅銷售額申報，俟年度結束，將全年股利收入，彙總加入當年度最後一期之免稅銷售額申報計算應納或溢付稅額，並依『兼營營業人營業稅額計算辦法』之規定，按當年度不得扣抵比例計算調整稅額，併同繳納。……」

八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號函釋：「兼營營業人未依八十一年九月一日修正施行之『兼營營業人營業稅額計算辦法』第八條之一規定選擇採用『直接扣抵法』，而採用『比例扣抵法』計算稅額者，自上揭辦法修正施行之日起，其屬尚未核課確定之各年度案件，得申請採用『直接扣抵法』計算應納稅額。」

八十六年九月四日臺財稅第八六一九一五一五號函釋：「……二、查有關兼營營業人營業稅額之計算方法，自八十一年九月一日『兼營營業人營業稅額計算辦法』第八條之一修正施行後，始有『直接扣抵法』之適用，故本部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號函釋，自上揭辦法修正施行之日起，其屬尚未核課確定之各年度案件，得申請採用『直接扣抵法』計算應納稅額。……」

三、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人年度股利收入未列入各該年度年終併入計算營業稅，俟大法官釋字第三九七號解釋後，於八十五年五月十五日自動依原處分機關指導申報。訴願人八十年度銷項稅額為0，進項稅額為三、三四四、一〇〇元，全部係不得扣抵（得扣抵進項稅額為0），上期累積留抵稅額六一〇元，免稅之股利收入為二二四、一五六元，故其應納營業稅為0，其計算公式如後：全年不得扣抵比例 = $(C+D) \div (A+B+C+D) = (224,156 + 0) \div (0 + 0 + 224,156 + 0) = 100\%$ 調整稅額 = $F = 0 - E = 3,344,100 \times (1 - 100\%) + G = 0 - H = 0 = 0$

由此可知第二點所列申報八十年度應補繳營業稅三、三四四、一〇〇元，顯係筆誤，經辦稅務員專司審核，應極易察覺，通知納稅義務人更正，惟非但未如此做，反而以「申請人未於三十日不變期間內申請復查，本處亦未通知退補稅款，應屬已核課確定案件」為由，據以加計八十年至八十五年之利息一、一七四、四七八元，若非有關人員疏失，則原處分機關顯然違反誠信原則，似涉圖利公庫。無論如何八十年度營業稅

應為0，其利息亦為0。

- (二) 若以「申報未經申復，或稅捐處未通知退補稅款，即屬已核課確定案件」而論，訴願人八十、八十二、八十三、八十四年度之營業稅均已於各該年度申報，原處分機關亦未通知退補稅款，自應屬已核課確定案件，為何至八十五年五月間原處分機關又依據司法院釋字第三九七號解釋，通知各兼營營業人，應將股利收入彙總列入當年度申報？又該補申報，原處分機關係依據司法院解釋才肯定應補申報，在此之前徵納雙方均有疑義，而且訴願人八十、八十二、八十三、八十四年度每年度均有鉅額之留抵稅額，縱使前項補申報錯誤將留抵稅額誤列為應納營業稅，亦應溯及當年度扣抵，而非至八十五年度才算扣抵，並加計利息。另查稅法規定補繳稅款應加計利息，並無扣抵稅款應加計利息之規定。

四、查本案違章事實有訴願人各該年度兼營營業人營業稅額調整計算表及八十五年五月十五日補申報之臺北市營業人銷售額與稅額申報書（403）等附卷可稽，且為訴願人所不否認，是原處分機關依前揭法令函釋所為補稅計息之處分，尚非無據。

五、關於補徵營業稅部分：

- (一) 八十年度補徵營業稅部分：

按兼營營業人營業稅額計算辦法第二條第二項規定：「前項稱兼營營業人指依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，或兼依本法第四章第一節及第二節規定計算稅額者。」惟依卷附訴願人八十年一月至十二月兼營營業人營業稅額調整計算表以觀，訴願人當年度應稅銷售額為0，是否符合「兼營『應稅』及免稅貨物或勞務者」之要件，而得視為兼營營業人，並適用上開辦法計算稅額，似有研究餘地。

退一步言，縱可認訴願人為兼營營業人，惟據訴願人於八十五年六月七日、六月二十八日申請書及復查申請書中均表示，其公司八十年度營業停頓多時，人力重整後，於八十年十二月進貨六六、八八二、000元，進項稅額三、三四四、一00元，未及於當年度出售，致該進項稅額全部留抵，惟該年度無營業收入，有股利收入二二四、一五六元。該批貨物於八十年十二月三十日購入，訴願人若有意規避，則當延至次期申報進項，由此可見現行法令不週之處，竟然當期、次期申報可產生如此重大不同之結果等語。職是，該筆進項稅額如可明確辨認與投資及所生股利收入無關，則本案依兼營營業人營業稅額計算辦法併入當年度年終免稅銷售額計算不得扣抵比例結果，將使該筆進項稅額全部均不得扣抵，更須負擔約本稅三分之一之利息，合計為四、五一八、五七八元，諸較當年度股利收入僅二二四、一五六元，相差高達二十倍餘，顯不合理；原處分機關內部亦曾有類同意見附卷可稽，此即何以原處分機關就類似案件以八十五年十二月十七日北市稽工字第一0五七四二號函請本府財政局向中央主管機關

財政部請示之原因之所在。

雖上開辦法業經司法院釋字第三九七號解釋並未逾越法律授權之目的與範圍，且原處分機關適用法令亦無違誤，惟法律或命令僅為抽象性、一般性之規範，而法律尊嚴來自具體個案中被妥切地實踐，故行政機關於執行法令時，若發現個案情況有與法令之基準不同時，且有確切事證足資證明者，行政機關仍應依據專業知識與經驗，就個案妥慎認定之（司法院釋字第三四四號解釋參照），行政法理上亦有「個案正義原則」之理論。訴願程序既屬個案之行政救濟，對於個案具有與通案明顯之差異性或特殊性，足以成為合理差別待遇的情形時，訴願審議機關尤須本於職權加以斟酌。

再就「比例扣抵法」與「直接扣抵法」之區別而言，如謂「直接扣抵法」源於實質課稅原則，「比例扣抵法」毋寧是慮及稽徵技術、成本與公平，所採類近推計課稅之方式，目的在求取合理、公平、經濟之稅捐稽徵，兼營營業人營業稅額計算辦法第三條及第七條之規定即本於上述目的而訂定。惟法令之適用與法令規範目的之達成，容或有未盡一致之可能，換言之，如該法令適用結果，產生顯然不合理之情事，則是否符合法令規範之目的，實值研究。以本案言，訴願人八十年度除股利收入外，無其他銷售額，十二月取得系爭進項稅額之事實，及其所造成顯不合理之現象，均為訴辯雙方所不爭，則個案適用法令是否合於正義原則，原處分機關即應予考量。

至財政部上開函釋以上揭辦法修正施行之日起，始得申請採用「直接扣抵法」乙節，查該辦法第八條之一直接扣抵法固係於八十一年九月一日始修正施行，惟如對於該條文修正施行前之未確定案件，不給予救濟之途徑，而令其負擔不合理之稅額，亦有違背財政部增訂直接扣抵法之意旨。且股利不屬應稅或免稅貨物或勞務範圍，並非營業稅課徵對象，業經前揭司法院釋字第三九七號解釋甚明，如訴願人願意放棄免稅之適用，而逕以應稅方式核計繳納營業稅，則參酌營業稅法第八條第二項規定意旨，似亦尚無不可。又股利非屬同法第八條第一項規定之免稅項目，如訴願人放棄免稅，是否有同條第二項規定之適用，須先申請財政部核准始得放棄免稅，亦有待論明。則原處分機關逕以比例扣抵法核計補徵稅額，非無斟酌之餘地。

（二）八十一年度以後補徵營業稅部分：

訴願人於八十五年六月七日、二十八日分別致函原處分機關大同分處，請求准予適用直接扣抵法，經該分處以八十五年七月四日北市稽同甲字第一三二三四號函復報請原處分機關核示中，俟核示後再行回復。時隔九個月後，嗣該分處始依財政部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號函釋意旨，以八十六年四月二十六日北市稽大同甲字第八五四九號函復訴願人，就其欲適用直接扣抵法之案件應提出申請；訴願人遵示於五月十日提出申請，經該分處以八十六年五月十六日北市稽大同甲字第一〇七八五號函復訴願人，准自八十一年度適用直接扣抵法，嗣又以八十六年六月十七

日北市稽同乙字第一三五六二號函知訴願人更正該分處八十六年五月十六日北市稽大同甲字第一〇七八五號函，否准訴願人各該年度適用直接扣抵法之申請。

兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一選擇採用「直接扣抵法」之規定於八十一年九月一日修正施行後，兼營營業人主張溯及適用直接扣抵法之相關問題，即迭引爭議，財政部始以前揭二函釋予以釋明。原處分機關及其分處為地方稅捐稽徵主管機關，對稅捐法令之規定，理當較諸人民瞭解，如其對法令適用之見解不一，人民即無所適從；在具體個案上，尤須注意有無行政法上「信賴保護原則」之適用？以本案而言，訴願人既遵照原處分機關函示提出適用直接扣抵法之申請，並經原處分機關函復准予適用，就該准予適用之授益處分，似應有「信賴保護原則」之適用。則如無該信賴不值得保護之情事或其他公益之考量，原處分機關可否反於訴願人之信賴，另為否准之處分，不無疑義。

（三）從而，本件上開各該年度補徵營業稅處分之法令適用既有疑義，已如前述，原處分即難謂允洽，應予撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

六、關於加計利息部分：

本件補徵營業稅部分既經撤銷，其加計利息部分即失所附麗，亦應併予撤銷，由原處分機關另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 薛明玲
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 八 月 五 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行