

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○

原處分機關 台北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還營業稅事件，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，准按直接扣抵法計算退還溢繳稅款。

事 實

一、緣訴願人因轉投資其他營利事業，分別於八十五年六月二十八日、同年七月十五日及八十六年一月十五日將其八十三年度至八十五年度因轉投資而取得之股利收入計新台幣（以下同）一、九三八、八五〇元，按兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，列入各當年最後一期之免稅銷售額向原處分機關大同分處辦理補報手續，計算調整當年度不得扣抵之進項稅額，調整結果各年度應補繳稅額分別為：八十三年度為五、七四八元，以累積留抵稅額抵繳；八十四年度為五、五四七、一一四元，部分以累積留抵稅額抵繳後，於八十五年七月十日自動補繳五、四二〇、一一三元，並依稅捐稽徵法第四十八條之一規定加計利息一七七、四八二元；八十五年度為一、八七一、五〇八元，以累積留抵稅額抵繳。復於八十六年四月十日向原處分機關申請依財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函規定，追溯採用「直接扣抵法」計算調整其八十三年至八十五年之營業稅額及退還營業稅，經原處分機關大同分處以八十六年四月十七日北市稽大同（甲）字第八四八二號函予以否准。

二、訴願人不服，提起訴願，經本府以八十六年八月二十五日府訴字第860360240一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄載明：「……六、簡言之，核課確定似須先有核定行為存在，或須有視為核定行為或核課確定之規定，才有所謂核課確定。惟關於本案，原處分機關似無核定行為，則核課確定似為稅捐稽徵法第二十一條所定之五年或七年屆滿之日。原處分機關未附理由即謂本案於申報繳稅後如未獲退、補稅款通知，即屬核課確定，而對於本案是否有核定行為？核定行為是否為行政處分？為何未獲退、補稅款通知即屬核課確定等疑義，均無理由說明。則前揭財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋內所稱『尚未核課確定』究何所指？在未經財政部進一步核釋前，原處分機關遽為否准，自嫌率斷。……」

三、嗣經原處分機關大同分處以八十六年九月八日北市稽大同（甲）字第二〇六五五號函復訴願人略以：「....貴公司....至八十六年四月十日始依據財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋向本分處申請改按『直接扣抵法』，依財政部八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函釋意旨，所請歉難照准。」訴願人仍表不服，再度向本府提起訴願，經本府八十七年三月七日府訴字第八六〇七九四九五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由除再次指明針對本府第一次訴願決定就所謂「核課確定」之定義，原處分機關仍未澄明，尚有研酌之必要外，理由欄又載明：「.....就本案而言，訴願人之主張如屬實，其八十三年度至八十五年度之股利收入縱使為應稅，其銷項稅額尚不超過十萬元，但實務上股利收入為免稅，必須適用『兼營營業人營業稅額計算辦法』計算其不得扣抵比例，卻因未採直接扣抵法計算其不得扣抵比例，訴願人反須較應稅者或以比例扣抵法計算者，多繳納七百餘萬元之稅負，顯有其不合理之處。是故，本件訴願人申請退還其八十三年至八十五年營業稅，縱無稅捐稽徵法第二十八條所規定『適用法令錯誤或計算錯誤』之情形，無依該條規定申請退稅之適用，然就兼有股利收入之訴願人的特殊需要，其不得扣抵比例的計算方法，仍宜考量實質課稅原則。從而，本件原處分機關既未依本府訴願決定意旨充分澄清，亦未依實質課稅原則衡量本案之合理性，即遽予否准退稅之請求，殊嫌率斷，....」嗣經原處分機關大同分處以八十七年四月十六日北市稽大同甲字第八七〇〇八〇八四〇〇號函復否准。訴願人仍表不服，於八十七年六月五日第三次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

四、茲摘述訴辯雙方理由如次：

（一）本件訴願理由略謂：

1. 原處分機關依據財政部八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函釋認定訴願人申請追溯採用「直接扣抵法」計算調整八十三至八十五年之營業稅額及退還營業稅，是在八十六年四月十日為之，亦即在財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋發布之後，因而仍否准訴願人之申請；但依據台北市政府訴願決定書認定，本案因無核定行為，即屬尚未核課確定之案件，單純依據台財稅第八五一九二八七九〇號之函釋即得予申請採用「直接扣抵法」。提起行政救濟與「尚未核課確定」不應相提並論，而訴願人申請退還營業稅差額雖在八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋之後，然確在台財稅第八六一九一一九五號函釋發布之前提出，如市府及原處分機關都在八十六年八月九日前對本案做得予採用「直接扣抵法」之決定，則與該函釋之產生矛盾情形。
2. 修正前兼營營業人營業稅額計算強制適用比例扣抵法，有對於營業人招致不利之影響，既是財政部八十一年九月一日修正兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定營

業人可選擇採用「直接扣抵法」之立意則原處分機關竟仍執上開八六一九一一九五號函釋，堅不退還訴願人溢繳之稅款，有以課稅技術增加人民負擔之嫌。

## (二) 原處分機關答辯理由略謂：

1. 訴願人係於八十六年四月十日始申請採用直接扣抵法計算營業稅額，依兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一第二項規定意旨，直接扣抵法自申請經核准時始得適用，故本案應自八十六年五月起始得改按直接扣抵法計算其兼營應稅及免稅貨物應納之營業稅額，並無訴願人所稱得追溯適用之餘地。
2. 財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋中所謂自兼營營業人營業稅額計算辦法修正施行之日起尚未核課確定之各年度案件，經財政部八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函釋係指兼營營業人已依法提出採用「直接扣抵法」之申請為前提，本案訴願人就系爭八十三年度至八十五年度止之營業稅既未依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定申請核准適用採用直接扣抵法方式計算稅額，自不發生溢繳稅款問題。

### 理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之行政處分，合先敘明。

二、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證後另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

第三十四條規定：「……第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。……」

財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋：「兼營營業人未依八十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『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。」

八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函釋：「八十年九月一日『兼營營

業人營業稅額計算辦法』第八條之一修正施行之日起，兼營營業人原採用『比例扣抵法』計算稅額並繳納應納營業稅額，嗣後要求改按『直接扣抵法』計算稅額而經稽徵機關否准，於本部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號函釋發布前已提起行政救濟且尚未確定者，准依上開函釋規定申請採用『直接扣抵法』計算應納稅額。」

三、卷查本案歷經本府兩次訴願決定，撤銷原處分，責由原處分機關另為處分，所持理由大致可歸納為就所謂「核課確定」之定義，原處分機關仍未究明。本件縱無稅捐稽徵法第二十八條申請退稅之適用，然仍依實質課稅原則與租稅公平原則衡量其合理性。

四、針對本府上開撤銷理由意旨，原處分機關大同分處以八十七年四月十六日北市稽同甲字第八七〇〇八〇八四〇〇號函復訴願人略謂：「.....有關兼營營業人自動補報補繳營業稅後，未獲稽徵機關退補稅款通知書者，是否即屬『核課確定』之疑義，....經財政部八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函核釋並函轉各分處遵照辦理在案，爰此上開函釋旨意，貴公司所請歉難照准。」惟上開函復所提財政部八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函，本府前次訴願決定已指出有違租稅公平原則，則原處分機關仍執同樣理由否准訴願人所請，顯有未洽。

五、再者，本府前次訴願決定所指摘原處分機關未顧及實質課稅原則乙節，原處分機關答辯亦未予證明，僅重申本案應自八十六年五月起始得改按直接扣抵法計算其營業稅，無追溯適用之餘地。然依前揭財政部八十六年一月十八日台財稅第八五一九二八七九〇號及八月九日台財稅第八六一九一一九五號函釋意旨以觀，如屬「尚未核課確定之各年度案件」，原採用「比例扣抵法」計算稅額並繳納應納營業稅額者，既得申請採用「直接扣抵法」計算應納稅額，則其涵意應已含括營業人得申請就已依「比例扣抵法」計算稅額並繳納應納營業稅額之年度，追溯適用「直接扣抵法」並申請退還溢繳稅額，而本案是否屬核課確定，歷經本府訴願決定所提疑義原處分機關尚未能澄清之前，原處分機關否准訴願人追溯適用「直接扣抵法」，與原處分機關引為依據之前揭財政部函釋似有矛盾之處。是本案未就本府訴願決定撤銷理由所質疑法令適用疑義及符合課稅原則各點意旨詳為究明，仍逕為否准訴願所請，依首揭規定及解釋，自有違誤，原處分應予撤銷，准按直接扣抵法計算退還溢繳稅款。

六、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，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	楊松齡
委員	薛明玲
委員	王清峰

委員 黃昭元  
委員 陳明進  
委員 王惠光

中 華 民 國 八十七 年 十一 月 四 日  
市長 陳水扁 請假  
副市長 林嘉誠 代行  
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行