

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○ ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請改按直接扣抵法計算營業稅事件，不服原處分機關松山分處所為之處分，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

緣訴願人因轉投資其他營利事業，於八十六年十二月取得股利收入計新臺幣（以下同）一六、五〇〇、〇〇〇元，未按兼營營業人營業稅額計算辦法規定，列入當年度最後一期之免稅銷售額，計算調整當年度不得扣抵之進項稅額。訴願人於八十七年四月二十三日自動向原處分機關松山分處補申報八十六年度不得扣抵進項稅額，並補繳一、一二五、二七六元（以累積留抵稅額抵繳）；復於八十七年七月六日向該分處申請按直接扣抵法計算八十六年度不得扣抵進項稅額，並退還其溢繳稅額一、一二五、二七六元；嗣經該分處以八十七年七月七日北市稽松山甲字第八七〇二二七五三〇〇號函復予以否准。訴願人不服，於八十七年八月六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

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所為之處分，合先敘明。

二、按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。……」

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抵觸。……」

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：「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『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。」

八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一一九五號函釋規定：「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臺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、本件訴願理由略以：

- (一) 補報確定仍有稅捐稽徵法第二十八條之適用。按適用法令錯誤而溢繳稅款者，無論是否確定，均得於五年內請求退還。藉以更正錯誤，保障納稅義務人之權利。若謂錯報確定即否准適用，則本條規定豈非形同具文。
- (二) 訴願人有選用直接扣抵法之權，誤未選用即屬適用法令錯誤。
- (三) 股利收入無不可扣抵之進項稅額。股利收入非屬銷售貨物或勞務之銷售額，不在營業稅課稅範圍。從而與獲得股利收入直接相關的進項稅額，不得扣抵進項稅額，法理昭然。但股利收入係完全收入，並無直接成本費用，故無直接之不得扣抵的進項稅額，事實明顯。至於間接相關之進項稅額，至多僅可能發生於投資行為及投資管理所發生之營業費用中，其數微小，亦極顯然。該得依比例計算不准扣抵之進項稅額，亦應有法理依據，及符合比例計算之數理法則，非可假比例之名，任意分攤歸屬與股利收入顯不相干的進項稅額，進而否准扣抵，反與憲法比例原則有違。
- (四) 訴願人八十六年度進項稅額與股利收入無關。經查，訴願人公司八十六年度內申報扣抵之進項稅額總計一、九四〇、一三一元，其中因興建本公司〇〇〇路在建房屋進項占一、六三四、八三〇元，因銷售內湖臺北〇〇餘屋及〇〇〇路工地預售費用取得之進項稅額二七、八三七元，另因已交屋工地售後服務成本取得進項稅額三八、七四一元，其餘營業費用相關進項稅額則二三八、七二三元，帳上記錄清楚可稽，進項發票更為顯明。其中無一進項稅額係因股利收入而發生，果因股利收入而不准扣抵，殊與營業稅法第十五條規定及加值稅精神有違。
- (五) 政府機關應善盡輔導之責。財政部准許有股利收入之納稅義務人選擇直接扣抵法申報，則稅捐機關應主動輔導民間適用。

四、卷查本件系爭重點在於訴願人因轉投資取得之股利收入，既已自動依比例扣抵法計算報繳，是否仍屬「尚未核課確定之案件」，而得依財政部前揭函釋按直接扣抵法計算稅額。按營業稅法第十九條第三項授權立法之精神，係本實質課稅原則，亦即在第一項已列舉排除「不得扣抵銷項稅額」項目情形下，兼顧兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因同法其他規定而有部分不得扣抵情形下之營業人，准許其就均屬免稅項目與其他應稅項目，其因共同使用固定資產與共同營業費用而有進項稅額（如管理、人事、銷售有關

之進項等)者，亦得依其所占比例併入調整計算應納稅額，以真實反映營業進銷情形，並便利徵納雙方，此亦為加值型營業稅之精神所在。反之，若將上述免稅貨物之銷售額均免列入計算不得扣抵進項稅額之比例，當使兼營免稅貨物營業人所支付於上開管銷費用有關之進項稅額均得全數扣抵其他銷項稅額，實有違加值型營業稅之精神。前揭司法院釋字第三九七號解釋理由所指：「主管機關基於法律授權所訂之各種命令，於不違反法律授權意旨之限度內，並非不得增刪修訂或變更其見解（釋字第二八七號解釋參照），故不能因而認財政部修改前開辦法，兼採直接扣抵法，即謂原本所採之比例扣抵法為違法。」復查修正前之兼營營業人營業稅額計算辦法，係依據便利課稅原則採用愛爾蘭、荷蘭、德國等國立法例予以訂定，雖就個別行業之特殊性未予完全斟酌，致有營業人稅負大於其不兼營稅負之情形，惟亦有減輕稅負者。因此依據實質課稅原則及參考英國、法國等國之立法例，財政部於八十一年八月二十五日修正增列該辦法第八條之一、第八條之二及第八條之三有關得申請核准採用「直接扣抵法」之規定，供兼營營業人擇用，目的在於改進稅負不合理之現象，使帳簿記載完備、能明確區分購買貨物或勞務實際用途之兼營營業人，可應用直接扣抵法更真實反應其不得扣抵比例，以使營業稅制更趨於公平合理，惟須在該辦法第八條之一規定之條件下，方得適用直接扣抵法，非謂「比例扣抵法」必然錯誤，亦非指「比例扣抵法」適用對象應不及於兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利收入，此觀之司法院釋字第三九七號解釋理由自明。原處分機關否准其退稅之申請，尚非無據。

- 五、原處分機關答辯稱「本件係屬申請退還稅款案件，查營業稅之繳納，一般採報繳制並無核定通知書，....因此訴願人於申報繳稅後未依稅捐稽徵法第三十五條規定提出復查申請，即屬核課確定案件。」乙節，按本府於八十六年二月三日府訴字第八五〇九〇六四一號訴願決定書雖有相同見解；又學說上亦有營業稅之申報並無核定行為之見解，例如：「營利事業依營業稅法第三十五條規定，.....向主管機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，其有應納營業稅額者，應先繳納，並無稅捐稽徵機關之核定行為，即無行政處分存在，納稅義務人自不得提起復查等行政救濟程序。....」（張昌邦「稅捐稽徵法論」，一九九一年十月修正版，頁一四〇）。另亦有認為營業稅之稽徵不需有行政處分之存在，而以課稅期間終了為稅課義務發生時點，例如：「.....實體性質之租稅關係，乃為公法上之債務關係，祇要符合實體稅法所定之抽象課稅構成要件，亦即具備租稅要件（Steuertatbestand）時，實體上之租稅債務關係，即已成立。此時不待稽徵機關介入所謂查定處分之行政處分，租稅債務即可因法律要件之具備而逕自成立。例如..營業稅法規定使用統一發票之營利事業，應按期自動報繳營業稅。.....凡此各例，係由租稅債務者，依照有關稅法之規定，自動完成納稅義務，毋須經由稽徵機關為徵稅下命之行政處分。」「依據租稅法規，凡對於課稅期間加以限制規定的租稅...，其

抽象納稅義務之發生，乃以符合課稅構成要件之事實發生，且其課稅期間之終了時為準……。」（康炎村「租稅法原理」，一九八七年二月初版，頁一一九至一二〇）。

六、惟按稅捐之核課期間為五年或七年，在核課期間內未經發現應徵之稅捐者，以後不再補稅處罰，為稅捐稽徵法第二十一條所明定。又稅捐稽徵法第三十四條及第三十五條雖對於申請復查及其確定予以規定，惟該規定之適用係以稅捐稽徵機關為稅額核定行為為其前提。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。且證諸稅捐稽徵法施行細則第十條規定：「本法第三十五條第一項所稱核定稅捐之處分，包括對自行申報及非自行申報案件之核定處分。」亦明，是以原處分機關如無核定行為，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。從而，原處分機關對本案如無核定行為而以訴願人於申報繳稅後未依稅捐稽徵法規定提出復查申請即屬核課確定案件為由遽為否准；核與上開說明，自嫌率斷。爰將原處分撤銷，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

中 華 民 國 八 十 七 年 十 一 月 十 一 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