

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因營業稅補報加計利息事件，不服原處分機關所為之處分，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

- 一、訴願人八十年至八十四年各年度取得之股利收入，未依規定彙總加入當年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。至八十五年五月二十七日訴願人向原處分機關大安分處補申報繳該等股利收入，以及不得扣抵進項稅額新臺幣（以下同）
- 二、三九三、一一三元，並申請以其歷年累積留抵稅額四、一七〇、〇二八元抵繳該筆稅款，同時申請退還各該年度因取得固定資產而溢付之進項稅額。嗣後大安分處核定就所補繳稅額應加計利息計二九五、五八六元，乃以八十五年六月三日北市稽大安（甲）字第二四七九七號函檢附加計利息繳款書請其如期完納，並函請訴願人補附相關資料，以憑核辦有關訴願人因取得固定資產而申請退還溢付進項稅額事宜。訴願人對補徵利息不服，申請復查，未獲變更，乃是起訴願，經本府八十六年三月二十四日府訴字第八五〇八七六一七號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八十七年五月二十八日北市稽法乙字第八六一一八三五六〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」上開決定書經大安分處以八十七年六月四日北市稽大安甲字第八七〇二五六四〇〇〇號函送訴願人，訴願人不服，於八十七年六月二十六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

二、本件訴願理由略謂：

- （一）依司法院釋字第三六八號解釋意旨：「……行政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；若行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律見解有違誤時，該管機關即應受行政院所為判決之拘束。」基於行政救濟法理之共同性，此項原則亦應適用於訴願案件。

- (二) 本案前經市府以八十六年三月二十四日府訴字第八五〇八七六一七號訴願決定，撤銷原處分，由原處分機關另為處分，依其撤銷理由：「一、……有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依左列原則認定……二、按稅捐稽徵法第四十八條之一規定係謂，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，得免罰，但應就應納稅捐加計利息，是其加計利息乃以有應納稅捐，即有漏稅事實存在為前提。又原處分機關雖援引財政部八十三年十月十九日臺財稅第八三一六一五二八一號函釋為本件加計利息之理由，惟觀該函說明二內容可知，其所指者仍為有漏稅事實而應補繳之情形，是則本件訴願人若無漏稅事實，即無從加計其利息，原處分機關所見並非正確。……」本案既經市府基於同一明確事實指陳原處分機關所見並非正確而為實體上決定，撤銷原處分，則原處分機關自應依前揭解釋，受訴願決定所拘束。原處分機關未就上開事實敘明否准變更之理由，仍持原見解，認定訴願人申報自動補報之營業稅仍需加計利息，於法自有未合。
- (三) 復查重核決定以：「……關於營業人以累積留抵稅額抵繳其所漏稅款之自動補報補繳案件，仍應依規定按補徵稅款加計利息，復經財政部再以八十七年四月二十日臺財（稅）第八七一九三九九三四號函釋規定在案，則本案申請人雖以其累積留抵稅額抵繳其應補繳稅款，依財政部上開函釋規定，仍應依規定按補徵稅款加計利息，……」惟本件系爭補報加計利息之徵免，自應以有漏未繳納稅捐之情形，而造成稽徵機關實際短收稅款之事實，始有加計利息之適用，倘不生短漏稅捐或雖有短漏報稅捐，惟稽徵機關並無短收稅款之時，即不得再依該條規定另行加計利息計收。
- (四) 姑不論重核復查決定援引上開財政部八十七年函釋屬個案核釋，其能否遽為適用本案，仍有可疑。依前揭訴願決定理由援引之財政部八十五年二月七日臺財稅第八五一八九四二五一號函釋有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款之認定原則，已准就各期期末累積留抵稅額扣除虛報之進項稅額之差額，作為計算漏稅額之依據。則同為短漏報稅捐，而因累積留抵稅額較大致實際並未造成逃漏稅款之情況，將形成訴願人如未自動補報尚無須加計利息，自動補報卻反而須加計利息之不合理現象，殊與稅捐稽徵法第四十八條之一鼓勵自新之立法旨意有悖，足證本案原處分核定之謬誤所在。則本案訴願人究有無漏稅事實，應為原處分機關能否加徵利息之前提，原處分機關並未就此予以查明，仍一再以該函釋相繩，難以令人信服。
- (五) 復查重核決定否准前訴願理由指陳本案得申請依直接扣抵法計算應納稅額，查本案縱不問申請退還之固定資產進項稅額應否依兼營營業人營業稅額計算辦法第四條之規定加計於「進項稅額乘上不得扣抵比例」公式中，本案訴願人前於八十五年五月二十七日申請自動補報繳營業稅額時，即同時於說明四主張「該案固定資產係供出租使用，其相對收入等均課徵營業稅在案，故其進項稅額自不應再併入兼營營業人營業稅額調

整計算表中」等語，其意與兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定之直接扣抵法立意相同，自應認訴願人已要求改按直接扣抵法計算稅額，嗣原處分機關未准適用，並再就訴願人自動補報之稅額加計利息，亦經訴願人於八十五年七月十九日申請復查有案，早在上開財政部八十六年一月十八日所發布之函釋前，迄今仍繫屬行政救濟之中而尚未確定，則依前揭函釋及前訴願決定撤銷理由六，自有依直接扣抵法計算應納營業稅額之適用。重核復查決定未究明訴願人之原意即蓄意曲解訴願人未提出採用直接扣抵之申請而維持原核定，顯屬率斷。

三、原處分機關答辯理由略謂：

- (一) 經查訴願人八十年至八十四年各年度取得之股利收入，未依規定彙總加入當年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，其於八十五年五月二十七日辦理補申報，依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，其補繳之稅款應依該條後段規定加計利息一併繳納。
- (二) 又財政部八十三年十月十九日臺財稅第八三一六一五二八一號函釋規定，營業人短漏報應納稅額，於依稅捐稽徵法第四十八條之一規定補報並補繳所漏稅款時，其應補繳之稅款准以累積留抵稅額抵繳，至應自動補報補繳案件，仍應依規定按補徵稅款加計利息，復經財政部以八十七年四月二十日臺財稅第八七一九三九九三四號函釋規定在案，則本案訴願人雖以其累積留抵稅額抵繳其應補繳稅款，依財政部上開函釋，仍應依規定按補徵稅款加計利息。
- (三) 至訴願人主張其於八十五年五月二十七日申請自動補報補繳，係屬行政救濟中尚未確定案件，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規定，自有依直接扣抵法計算應納稅額之適用乙節，查該函釋所謂「自該辦法修正施行之日起尚未確定之各年度案件」，業經該部八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一一九五號函釋指明：「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」，亦即應以兼營營業人已依法提出採用直接扣抵法之申請為前提，與本案訴願人依兼營營業人營業稅額計算辦法計算並申報不得扣抵進項稅額，而因不服原處分機關大安分處補徵利息部分不服，提起行政救濟之情形不同，是本案並無上述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之適用。
- (四) 另訴願人雖申請其取得固定資產溢繳之進項稅額不應併入加徵利息之計算，查訴願人如經查明因取得固定資產而有溢付營業稅額，雖得申請退稅，惟與申請採用直接扣抵法計算應納稅額有別，並無訴願人所主張依直接扣抵法計算應納稅額之適用。

理 由

一、按稅捐稽徵法第四十八條之一規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除……前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年定期存款利率按日加計利息，一併徵收。」

民法第三百三十五條第一項規定：「抵銷，應以意思表示向他方為之。其相互間債之關係，溯及最初得為抵銷時，按照抵銷數額而消滅。」

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。……」第四條規定：「兼營營業人當期應納或溢付營業稅額之計算公式如左：應納或溢付稅額＝銷項稅額－（進項稅額－依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（1－當期不得扣抵比例）。」

財政部七十八年五月二十二日臺財稅第七〇六五一六九五號函釋：「兼營投資業務之營業人於年度中所收之股利收入，……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。」

八十三年十月十九日臺財稅第八三一六一五二八一號函釋：「營業人短漏報應納營業稅額，於依稅捐稽徵法第四十八條之一規定補報並補繳所漏稅款時，其應補繳之稅款准以累積留抵稅額抵繳；至應加計之利息如未繳納者，應由該管稽機關發單補徵，通知其限期繳納。」

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。」

八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一一九五號函釋：「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。」

二、依前揭稅捐稽徵法第四十八條之一規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所

漏稅款者，雖免予處罰，但就補繳之應納稅捐，仍應加徵利息。訴願人系爭股利收入，未依規定彙總加入當年最後一期之免稅銷售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，至八十五年五月二十七日始自行補申報繳所漏稅額，原處分機關依上開規定，就所漏稅額加徵利息，尚非無據。

三、惟本案訴願人以其至補繳日止之累積留抵稅額抵繳所漏稅款，是屬抵銷之觀念。抵銷之效果，依民法第三百三十五條規定，是對立之債權溯及最初得為抵銷時，按照抵銷數額而消滅。訴願人持以抵繳之累積留抵稅額四、一七〇、〇二八元大於漏稅額二、三九三、一一三元，同時，依原處分機關所提供自動報繳年檔資料，發生漏稅之八十年至八十四年各年，訴願人最後一期累積留抵稅額亦均大於該年漏稅額，倘依上開民法第三百三十五條之法理，則本案各筆稅捐債權均應溯及漏稅行為時而消滅，利息債權無從發生，亦即無所謂加計利息可言。公法上債權之抵銷，是否適用民法上抵銷之法理，非無研酌之餘地。從而原處分應予撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

四、關於應否准許訴願人改採直接扣抵法乙節，按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，容許未核課確定之案件得申請改採直接扣抵法，無非在為前此因適用比例扣抵法所生之爭議事件提供彈性解決途徑，以符司法院釋字第三九七號解釋後段意旨，故所謂「核課確定」之範圍亦應在此意義下理解。財政部八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一一九五號函釋，謂兼營營業人「嗣後要求改按『直接扣抵法』計算稅額而經稽徵機關否准……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……。」固係對「核課確定」範圍之補充，惟其以充分而非必要條件界說，並未排除擴張適用之可能。本案加計利息爭議，係因訴願人未將系爭八十年至八十四年期間之股利收入依比例扣抵法納入年度不得扣抵進項稅額之計算，為原處分機關核定漏稅而起，最初提起復查申請時間為八十五年五月二十七日，實屬前述臺財稅第八五一九二八七九〇號函釋產生背景之一，兩者並非無關。本案爭議應視為比例扣抵法適用爭議之延伸，其提起行政救濟時間既在八十六年一月十八日之前，且尚未確定，自應容許於救濟程序期間申請改採直接扣抵法，始符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。至於訴願人固定資產溢繳營業稅部分，可循退稅途徑或於申請改用直接扣抵法程序中一併解決，併予指明。

五、綜上所述，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 楊松齡
委員 薛明玲

委員 陳明進
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 一 月 二 十 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