

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

右訴願人因申請退還八十二年度至八十四年度溢繳營業稅事件，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、緣訴願人於八十五年五月二十三日將其八十二年度至八十四年度因轉投資而取得之股利收入計新臺幣（以下同）二六八、四〇九、四二〇元，按兼營營業人營業稅額計算辦法（以下簡稱兼營計算辦法）之規定，列入各當年度最後一期之免稅銷售額，向原處分機關中北分處辦理補報手續，計算調整當年度不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務應繳之進項稅額，共計自動補繳營業稅計八、四五三、九三五元，併依稅捐稽徵法第四十八條之一規定加計利息計四五〇、九五四元。惟訴願人於八十六年二月十八日以業經原處分機關中北分處核准自八十五年七月份起採用「直接扣抵法」計算營業稅額為由，申請追溯計算調整其八十二年度至八十四年度之營業稅額，經原處分機關中北分處以八十六年二月二十一日北市稽中北（甲）字第四七七二號書函予以否准。
- 二、訴願人不服，向本府提起訴願，經本府八十六年七月三十日府訴字第八六〇二八七一七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分」，經原處分機關中北分處以八十六年九月三日北市稽中北甲字第二四三五八號函復知訴願人本件不得適用直接扣抵法計算應納稅額。訴願人續提起訴願，經本府八十七年四月一日府訴字第八六〇八五〇三三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關中北分處再以八十七年四月十六日北市稽中北甲字第八七〇〇八七六〇〇〇號函復訴願人略以：「……二、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：『……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。『其』尚未核課確定之案件』依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係指『已提起行政救濟且尚未確定者』。」
- 三、貴公司於八十五年五月二十三日依稅捐稽徵法第四十八條之一規定，向本分處自動補報繳八十年度至八十四年度收取股利收入之應納稅額，……因非於八十六年一月十八日前已提起行政救濟且尚未確定之案件，尚無前開財政部函釋之適用。」訴願人仍不服，於

八十七年五月十五日第三次向本府提起訴願，七月三日補充理由，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之行政處分，合先敘明。

二、查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。」

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。……」第三十五條第一項第一款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。」

同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。」

兼營營業人營業稅額計算辦法第七條第一項規定：「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。」第八條之一規定：「兼營營業人最近三年內無重大逃漏稅，且帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額及進口貨物、購買本法第三十六條第一項勞務之應納稅額。但核准後三年內不得申請變更。前項兼營營業人於年度中，經核准採用直接扣抵法計算營業稅額者，其當年度已經過期間，應於改採直接扣抵法前報繳稅款之當期，視為當年度最後一期，依本辦法第七條第一項及第二項規定辦理。……」

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。……」

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：「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：「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、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人於八十五年六月十九日經中北分處核准採用直接扣抵法，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，只要一經獲准採用直接扣抵法，以前年度尚未核課確定之各年度案件，均可追溯採用直接扣抵法。
- (二) 本案的最大爭點係對「尚未核課確定之案件」之疑義，依所得稅法第八十一條第一項規定，所得稅核課確定案件係在納稅義務人申報並繳納稅額，再稽徵機關核定稅額通知書後，才屬核課確定之案件，並非以繳納稅款為判斷之基礎。但營業稅係為兩個月申報一次，並無稅額通知書的核發，且於營業稅法上亦未有對於所謂案件核課確定之規定。又稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當之方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。因稅捐稽徵法為各稅法之母法，故本案應適用稅捐稽徵法之規定。
- (三) 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意旨應係，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者，只要於八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號解釋函發布前已提起行政救濟且尚未確定者，方得依此函令之規定申請採用直接扣抵法計算應納稅額，故該函釋根本與本案無關，而原處分機關以此函釋否准訴願人退稅之申請，實屬對法令之誤解。
- (四) 依稅捐稽徵法第二十一條規定，稽徵機關具有核課權，其除斥期間為五或七年；同法第二十八條規定，納稅義務人之退稅權，其除斥期間為五年。上述二者之期間為法定不變期間是無法變動的，可見上開核課權及退稅權是相互平衡的。
- (五) 訴願人不禁懷疑，是否不遵守繳納規定或不配合稽徵作業之納稅義務人方可獲得較為有利函令之適用，此舉不啻對守法之納稅義務人是一種懲罰。
- (六) 行政救濟確定理由如屬指摘法律見解有誤者，稽徵機關應受其拘束不得維持原處分。
- (七) 所謂「核課確定」，依稅捐稽徵法第二十一條規定，係指稅捐稽徵機關之核課權已告確定；所謂「確定」係為就稅捐稽徵機關所核發之稅單言。

四、本件前經本府八十六年七月三十日府訴字第八六〇二八七一七〇一號及八十七年四月一日府訴字第八六〇八五〇三三〇一號訴願決定撤銷原處分，責請原處分機關另為處分。上開八十七年四月一日府訴字第八六〇八五〇三三〇一號訴願決定理由載明：「……四、卷查本府前開訴願決定（按即上開本府八十六年七月三十日府訴字第八六〇二八七一七〇一號訴願決定）業已指明，稅捐稽徵法第三十四條及第三十五條對申請復查之程序、要件及復查決定確定時期固有明文規定，惟該規定係以稅捐稽徵機關為稅額核定行為為適用前提，本案似無核定稅額之行為，故所謂『核課確定』之定義為何？何時核課確定？不無疑義；茲原處分機關答辯稱營業稅之繳納，一般採報繳制並無核定通知書，且所謂『核定』，依稅捐稽徵法施行細則第十條規定，係包括對自行申報及非自行申報案件之核定處分，訴願人於申報繳稅後未依據稅捐稽徵法第三十五條規定提出復查申請，即屬核課確定案件云云，惟對上開訴願決定所指之疑義並未予究明，是故原處分機關逕依前揭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……否准訴願人退稅之請求，是否妥適，不無疑義。五、又兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定：『兼營營業人最近三年內無重大逃漏稅，且帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額及進口貨物、購買本法第三十六條第一項勞務之應納稅額。』則前揭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既已准許兼營營業人原採用比例扣抵法者，得申請追溯改採直接扣抵法計算稅額，復以八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一一九五號函釋限制，以兼營營業人是否於八十六年一月十八日前提起行政救濟且尚未確定者，為唯一准駁之依據，未考量兼營營業人因未採用直接扣抵法計算稅額時遭受的不合理租稅負擔，不因有無於八十六年一月十八日前提起行政救濟而有不同，亦有違背租稅公平之原則。本案既係申請適用上開辦法之直接扣抵法，則訴願人實質上是否符合上開兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定之要件，自有先予查明之必要，惟亦未見原處分機關詳予說明。從而，原處分機關否准訴願人之請求，難謂妥適，原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。……」

五、原處分機關維持其處分之理由如下：

- （一）查訴願人係於八十五年六月十四日向原處分機關中北分處申請依兼營計算辦法第八條之一規定採用直接扣抵法計算應納稅額申報營業稅，並經該分處八十五年六月十九日北市稽中北（甲）字第一八八一八號函核准自申報八十五年七至八期營業人銷售額與稅額時起改按直接扣抵法計算營業稅額。另依兼營計算辦法第八條之一第一項規定，兼營營業人得採用直接扣抵法之要件為：最近三年內無重大逃漏稅。帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途。向稽徵機關申請採用直接扣抵

法計算應納稅額，經核准者；又依該條第二項規定之意旨，可知直接扣抵法應自申請經核准時始得開始適用，故訴願人應自八十五年七月起始得改按直接扣抵法計算營業稅額，並無追溯適用之餘地，法理甚明。

(二) 依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人係按其當期進銷貨所取具之進銷項憑證依規定格式「自行」向主管稽徵機關申報繳納營業稅，是營業人各期營業稅一經申報，而未於稅捐稽徵法第三十五條規定之期限內，申請更正或復查，即屬核課確定。若如訴願人所稱，營業人各期營業稅於申報後（未於期限內申請更正或復查者），尚非屬核課確定，其後經主管稽徵機關於五年核課期間內發現有漏報銷售額或虛報進項稅額之事實時，亦僅得予以補稅云云，則營業稅法第五十一條第二、三、五款規定勢將形同虛設，顯非立法本意。本件訴願人於八十五年五月二十三日補申報後，遲至八十六年二月十八日始向中北分處要求追溯改採直接扣抵法計算應納稅額，按首揭稅捐稽徵法第三十四條、第三十五條及同法施行細則第十條規定，本案業告核課確定，自無前揭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，訴願人所稱應不可採。

(三) 關於營業稅何時屬核課確定問題，行政法院亦著有八十六年十二月十二日八十六年度判字第三一二七號判決，其判決理由略以：「又依財政部八十六年九月四日臺財稅第八六一九一五一五號及同年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號函釋規定，原告七十九年九月份至八十一年十二月份營業稅既已向被告所屬中北分處申報繳納，亦未曾就該核課營業稅案件表示不服，且未獲被告退、補稅款通知，故屬已核課確定，本案係屬申請退還稅款案件，自無上開函釋之適用。」

六、按本府八十七年四月一日府訴字第八六〇八五〇三三〇一號訴願決定業已指明，前揭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及八十六年八月九日臺財稅八六一九一一一九五號函釋有違反租稅公平原則之嫌，茲原處分機關中北分處八十七年四月十六日北市稽中北甲字第八七〇〇八七六〇〇〇號函仍據以否准訴願人之請求，自有未洽。

七、復查直接扣抵法應由營業人申請並經主管機關核准後始得適用，固為前揭兼營計算辦法第八條之一所明定，惟上開規定既經前揭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及八十六年八月九日臺財稅八六一九一一一九五號函擴大解釋為「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」，則原處分機關指訴願人應自經核准適用時（八十五年七月）起始得改按直接扣抵法計算營業稅額，而無追溯適用之餘地等語，即不足採。

八、又查本件原處分機關就「核課確定」所為之解釋，洵經本府前二訴願決定予以不採，自毋庸再論。

九、再查本府八十七年四月一日府訴字第八六〇八五〇三三〇一號訴願決定指明，訴願人所請是否有理由，應以之「兼營營業人最近三年內無重大逃漏稅」「帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途」二要件為斷，詎原處分機關仍未查明，殊有可議。原處分機關否准理由，仍難謂妥適，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

十、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
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 一 月 二 十 三 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 公假
執行秘書 王曼萍 代行