

訴願人 ○〇股份有限公司

代表人 ○〇〇

代理人 ○〇〇 會計師

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八十七年十二月七日北市稽松山甲字第八七〇四二三八九〇〇號函，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，提起訴願，經本府八十七年十一月十一日府訴字第八七〇六八四五三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、原處分機關松山分處復以八十七年十二月七日北市稽松山甲字第八七〇四二三八九〇〇號函否准訴願人所請。訴願人仍不服，於八十八年一月六日向本府提起訴願，三月五日補充訴願理由，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、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；逾期末申請者，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。」

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、本件訴願理由略謂：

- (一) 股利收入不應適用兼營營業人營業稅額計算辦法，而應適用營業稅法十九條第一項第二款規定。因投資業務（收入）不在營業稅課稅範圍。而不在課稅範圍與免稅規定意義不同。轉投資業務既不在課稅範圍之內，自非營業稅法第七條所稱之零稅率項目，也非第八條所列免稅項目，更非第九條之進口貨物。
- (二) 原處分機關松山分處以應「事前提出申請」為由，另為處分維持原否准之處分，於理、法、情均有不當。稅捐稽徵法第二十八條准許錯誤更正，同法第一條之一又明定最有利於納稅人之解釋函令適用原則。何時有股利收入事先難以預期，何能要求納稅義務人於獲領股利前申請適用直接扣抵法。

四、卷查本件前經本府八十七年十一月十一日府訴字第八七〇六八四五三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由載明：「……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。」

五、第查本府前開訴願決定，就所謂「核課確定」之定義認有究明之必要，將原處分撤銷，責由原處分機關轉請財政部核釋。惟原處分機關尚未就此疑點向財政部請求函釋，即依前揭八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一一九五號函釋：「..於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。」再度否准訴願人退稅之請求，並答辯謂營業稅之繳納，並無核定通知書，按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。」因此訴願人於自行申報繳稅後未依據稅捐稽徵法第三十五條規定申請復查，即屬核課確定案件云云。惟對於本府前次訴願決定中所敘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。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。則本案原處分機關如無核定行為，「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之見解，有關本案之核定行為為何之疑義，原處分機關除執前詞外仍未答辯說明，自有再予研酌之必要。

六、又查股利收入並非營業稅之課徵對象，營業人有股利收入者，依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，關於其進項稅額之扣抵，雖有營業稅法第十九條第三項所規定不得扣抵比例的適用，惟實務上與股利收入有關之成本費用相對於股利收入（銷售額）之比例，在非專營的情形，較之營業人之其他業務中的進、銷比例，通常較低，且如營業人當年度有非經常性的固定資產購置而產生鉅額的進項稅額，甚或比將股利收入視為應稅更加不利，所以如強制其適用比例扣抵法，對於營業人必然招致不利，此亦應是財政部於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，並於八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九〇號函准兼營營業人原來未採直接扣抵法者，得追溯改採直接扣抵法計算其不得扣抵比例，以免使營業人負擔不公平之稅負。就本案而言，訴願人八十六年全年應稅銷售額為一一、七四五、二〇七元，八十六年十二月取得股利收入一六、五〇〇、〇〇〇元，全年不得扣抵比例占五十八%（ $16,500,000 / (11,745,207 + 16,500,000) = 58\%$ ）是故，本件訴願人申請改按直接扣抵法計算營業稅，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實際情況，其不得扣抵比例的計算方法，仍宜考量實質課稅原則，且前揭財政部八十六年八月九日臺財稅第八六一九二一九五號函釋意旨以兼營營業人有無於八十六年一月十八日前提起行政救濟且尚未確定，作為准駁兼營營業人得否追溯改採直接扣抵法計算稅額之唯一依據，未考量兼營營業人採比例扣抵法計算時所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，亦違租稅公平之原則。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與租稅公平原則衡量本案之合理性，即遽予否准按直接扣抵法計算稅額及退還溢繳稅額之請求，殊嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

七、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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 三 月 十 七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行