

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

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關八十七年十一月十九日北市稽法乙字第八七〇二二二七〇〇〇號復查決定，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應納稅額。

事 實

- 一、緣訴願人股利收入計八十年度新台幣（以下同）二二四、一五六元、八十二年度四四二、四〇六元、八十三年度八八、二〇〇元、八十四年度四一一、二三〇元，未依規定於各該年度年終併入免稅銷售額計算調整當年度不得扣抵比例，而於八十五年五月十五日自動補報補繳營業稅計三、三四六、九〇〇元（自八十五年三至四月份累積留抵稅額五、〇〇五、〇三九元中扣抵；其中八十年度得扣抵進項稅額三、三四四、一〇〇元，除股利收入外，無其他銷售額，全年不得扣抵比例一〇〇%，調整後應補稅三、三四四、一〇〇元；八十二年度得扣抵進項稅額七、三二八元，全年不得扣抵比例三〇%，調整後應補稅二、一九八元；八十三年度得扣抵進項稅額六六、一六五元，全年不得扣抵比例一%，調整後應補稅六六二元；八十四年度全年不得扣抵比例〇%）。訴願人分別於八十五年六月七日、二十八日致函原處分機關大同分處表示不服，請求准予適用直接扣抵法，經該分處以八十五年七月四日北市稽同甲字第一三二三四號函復報請原處分機關核示中，俟核示後再行回復。
- 二、嗣原處分機關大同分處就訴願人已補繳之應納稅額三、三四六、九六〇元部分所加計之利息一、一七四、四七八元（八十年度一、一七四、〇二五元；八十二年三九一元；八十三年六二元），以八十五年十月一日北市稽大同創字第九〇七七三四號函催繳。訴願人對加計利息不服，於十月十八日申請復查。
- 三、又原處分機關大同分處以八十六年四月二十六日北市稽大同甲字第八五四九號函復訴願人，就其屬尚未核課確定之各年度案件，如欲適用直接扣抵法，應提出申請。訴願人於五月十日提出申請，經該分處以八十六年五月十六日北市稽大同甲字第一〇七八五號函復訴願人，准自八十一年度適用直接扣抵法，而否准其八十年度之申請。
- 四、原處分機關嗣以八十六年六月十三日北市稽法乙字第一八五二五號復查決定：「復查駁回。」其駁回理由略以：「……惟查申請人係於八十五年五月十五日補報繳系爭營業

稅額，該部分申請人並未於法定三十日不變期間內，申請復查，本處亦未通知退、補稅款，應屬已核課確定案件。又本處大同分處於八十五年十月十五日就該補報繳稅額發單加計利息，僅係就其逾限申報繳納之稅額，依法予以加計利息，不影響本稅之確定性，自無上開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規定之適用。……」另由原處分機關大同分處再以八十六年六月十七日北市稽同乙字第一三五六二號函知訴願人更正該分處八十六年五月十六日北市稽大同甲字第一〇七八五號函，否准訴願人各該年度適用直接扣抵法之申請。

五、訴願人不服，提起訴願，經本府以八十七年八月五日府訴字第八六〇五五二七六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十七年十一月十九日北市稽法乙字第八七〇二二二七〇〇〇號復查決定：「維持原處分。」上開決定書於八十七年十一月二十七日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十二月二十二日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、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。……」

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。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。……」第七條規定：「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，其計算公式如左：調整稅額//當年度已扣抵之進項稅額－（當年度進項稅額－當年度依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額）×（一一當年度不得扣抵比例）……」

稅捐稽徵法第四十八條之一第二項規定：「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期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。」

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台財稅字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。又財政部七十七年七月八日台財稅字第七六一一五三九一九號函釋稱兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，並未認股利收入係營業稅之課稅範圍，符合營業稅法意旨，與憲法尚無違背。」

財政部七十八年五月二十二日台財稅第七八〇六五一六九五號函釋：「核定兼營投資業務之營業人，於年度結束時，彙總列入當年度最後一期之免稅銷售額之股利，指現金股利及股票股利。說明.....二、兼營投資業務之營業人於年度中所收之股利收入，為簡化報繳手續，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。」

八十六年八月九日台財稅第八六一九一一九五號函釋：「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。」

八十六年九月四日台財稅第八六一九一五一五號函釋：「.....二、查有關兼營營業人營業稅額之計算方法，自八十一年九月一日『兼營營業人營業稅額計算辦法』第八條之一修正施行後，始有『直接扣抵法』之適用，故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，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。.....」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)原處分機關於八十五年五月通知各兼營營業人，應將股利收入彙總列入當年度申報，訴願人遂於八十五年五月十五日補報，其後發現申報有誤，訴願人分別於八十五年六月七日、二十八日致函原處分機關大同分處表示不服，請求准予適用直接扣抵法。

(二)若以「申報未經申復，或稅捐處未通知退補稅款，即屬已核課確定案件」而論，訴願人八十、八十二、八十三、八十四年度之營業稅均已於各該年度申報，原處分機關亦未通知退補稅款，自應屬已核課確定案件，為何至八十五年五月間原處分機關又依據司法院釋字第三九七號解釋，通知各兼營營業人，應將股利收入彙總列入當年度申報？故訴願人並無原處分機關所謂的短漏報應納營業稅額之情事，又訴願人八十、八十二、八十三、八十四年度均有鉅額之留抵稅額，縱使有應納稅額亦應溯及當年度抵繳，而非至八十五年度才算扣抵，更何況八十年度之營業稅為零，自無加計一、一七四、四七八元利息之理，應併予撤銷。

三、卷查本案前經本府以八十七年八月五日府訴字第八六〇五五二七六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、關於補徵營業稅部分：(一)八十年度補徵營業稅部分…該辦法（即兼營營業人營業稅額計算辦法）第八條之一直接扣抵法固係於八十一年九月一日始修正施行，惟如對於該條文修正施行前之未確定案件，不給予救濟之途徑，而令其負擔不合理之稅額，亦有違背財政部增訂直接扣抵法之意旨。且股利不屬應稅或免稅貨物或勞務範圍，並非營業稅課徵對象，業經前揭司法院釋字第三九七號解釋甚明，如訴願人願意放棄免稅之適用，而逕以應稅方式核計繳納營業稅，則參酌營業稅法第八條第二項規定意旨，似亦尚無不可。又股利非屬同法第八條第一項規定之免稅項目，如訴願人放棄免稅，是否有同條第二項規定之適用，須先申請財政部核准始得放棄免稅，亦有待論明。…(二)八十一年度以後補徵營業稅部分……訴願人遵示於五月十日提出申請，經該分處以……函復訴願人，准自八十一年度適用直接扣抵法，嗣又以……函知訴願人更正……否准訴願人各該年度適用直接扣抵法之申請。兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一選擇採用『直接扣抵法』之規定於八十一年九月一日修正施行後，兼營營業人主張溯及適用直接扣抵法之相關問題，即迭引爭議，財政部始以前揭二函釋予以釋明。原處分機關及其分處為地方稅捐稽徵主管機關，對稅捐法令之規定，理當較諸人民瞭解，如其對法令適用之見解不一，人民即無所適從；在具體個案上，尤須注意有無行政法上『信賴保護原則』之適用？以本案而言，訴願人既遵照原處分機關函示提出適用直接扣抵法之申請，並經原處分機關函復准予適用，就該准予適用之授益處分，似應有『信賴保護原則』之適用。則如無該信賴不值得保護之情事或其他公益之考量，原處分機關可否反於訴願人之信賴，另為否准之處分，不無疑義。」

四、再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、八月九日台財稅第八六一九一一九五號及九月四日台財稅第八六一九一五一五號函釋意旨，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，則其涵意應已包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」，而本案是否屬核課確定，業經本府前次訴願決定闡明與原處分機關不同之見解，揆諸前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關重為復查決定自應受本府前開見解之拘束，惟原處分機關重為復查決定，猶就本案兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一修正規定之適用及是否屬核課確定持與本府不同之見解，據以維持原處分，此與原處分機關引為依據之上開財政部函釋不符。職是，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，仍逕為維持原處分否准訴願人適用直接扣抵法，自有未合，原處分應予撤銷，由原處分機關按直接扣抵法計算應納稅額後另為處分。

五、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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
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 二 十 四 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行