

訴 願 人 〇〇股份有限公司

代 表 人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵利息事件，不服原處分機關八十八年二月四日北市稽法乙字第八八〇〇二七〇二〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人於八十五年五月二十七日向原處分機關所屬大安分處補申報其八十年至八十四年各年度取得之股利收入，並依兼營營業人營業稅額計算辦法規定計算進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例後，申請以其歷年累積留抵稅額新臺幣(以下同)一八、四五五、一〇五元補繳其未依期限申報之稅款一八、二六四、九五七元，並請退還各該年度因取得固定資產而溢付之進項稅額，案經該分處查定應加計利息計一、四四九、五八九元，乃以八十五年六月三日北市稽大安甲字第二四七九六號函檢附加計利息繳款書請訴願人如期完納，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，向本府提起訴願，經本府以八十六年三月十一日府訴字第八六〇一三〇五〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 二、經原處分機關以八十七年五月二十七日北市稽法乙字第八六一一五〇五三〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍不服，第二次向本府提起訴願，經本府以八十七年十一月二十四日府訴字第八七〇五五二一六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、嗣原處分機關以八十八年二月四日北市稽法乙字第八八〇〇二七〇二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵利息。」上開決定書於八十八年二月二十四日送達，訴願人猶表不服，於八十八年三月五日第三次向本府提起訴願，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。」

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、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人補申報八十至八十四年各年度取得之股利收入，依兼營營業人營業稅額計算辦法規定計算不得扣抵之進項稅額，以歷年累積留抵稅額抵繳稅款，由於部分年度累積留抵稅額均大於前開計算應補繳之稅額，以致政府實際上未遭受延遲徵收稅款之損失，訴願人也未獲致延遲繳納稅款之利益，自不應加計利息。
- (二) 本案第一次訴願決定：「……則訴願人所主張之八十至八十二年度累積留抵稅額金額，較原處分機關計算各該年度之不得扣抵進項稅額之金額為小之部分，以及八十三年及八十四年較不得扣抵之稅額為大等情若為真實，則訴願人於該範圍內，自未漏稅。未漏稅部分本不應予以處罰，則於本案自動申報之較輕微情形，自不應處以比未漏稅更重之加計利息。」訴願人部分年度累積留抵稅額大於自動補報補繳之稅額而申請以該留抵稅

額抵繳稅款，自無稅捐稽徵法第四十八條之一所稱之「原應繳納稅款」及「原繳納期限」可言，即無加計利息之依據。

(三) 本案第二次訴願決定：「……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。」

(四) 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。

(五) 訴願人八十五年五月二十七日補申報八十至八十四年各年度取得之股利收入，依兼營營業人營業稅額計算辦法規定計算不得扣抵之進項稅額，同時主張援引「直接扣抵法」計算該應補稅額，以歷年累積留抵稅額抵繳稅款，其與兼營營業人營業稅額計算辦法所規範「直接扣抵法」，並無不同。且訴願人累積留抵稅額大於自動補報而依「直接扣抵法」計算應補繳稅款之年度，由於並無漏稅事實，自不構成稅捐稽徵法第四十八條之一規定加計利息之要件。

三、本案前經本府以八十七年十一月二十四日府訴字第八七〇五五二一六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「…五、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一八、四五五、一〇五元大於漏稅額一八、二六四、九五七元，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。六、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

八十五年七月十九日，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，併予指明..
.....。」

四、本件前訴願決定撤銷意旨指明，訴願人以其累積留抵稅額抵繳所漏稅款，是屬抵銷之觀念。而公法上債權得否適用民法之抵銷法理，而使抵銷之效果，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，而原處分機關對此疑義仍未釋明，又原處分機關縱未釋明，然本案爭議應視為比例扣抵法適用爭議之延伸，應容許於救濟程序期間申請改採直接扣抵法，既為本府前訴願決定所是認，則原處分機關即應受其拘束。而依直接扣抵法核計訴願人有無應補徵之稅額及利息，原處分機關未依訴願決定撤銷理由另為復查決定，仍予維持原核定補徵利息，核與首揭法條及司法院解釋意旨不合。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

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 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 四 月 二 十 八 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行