

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，不服原處分機關八十八年二月九日北市稽法乙字第八七一八六一〇六〇〇號復查決定，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

緣訴願人係兼營營業稅法第八條第一項規定免稅貨物之營業人，於申報八十五年一月至八月營業稅銷售額與稅額時，漏未按當期不得扣抵比例調整計算進口貨物應納稅額，致短繳稅款計新臺幣（以下同）一、〇三八、〇六五元，案經原處分機關信義分處查獲後，依法審理核定應補徵營業稅一、〇三八、〇六五元，並按所漏稅額處一倍罰鍰計一、〇三八、〇〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十八年二月九日北市稽法乙字第八七一八六一〇六〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年二月十二日送達，訴願人仍表不服，於八十八年三月五日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、按營業稅法第八條第一項第十九款規定：「左列貨物或勞務免徵營業稅：一、……十九、飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物。」第九條規定：「進口左列貨物免徵營業稅：一、第七條第一項第六款及第八條第一項第三十款之貨物。二、關稅法第二十六條規定之貨物……三、本國之古物。」第十九條第三項規定：「營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務……其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。」第四十一條第二項規定：「依第四章第一節規定，計算稅額之營業人，進口供營業用之貨物，除乘人小汽車外，於進口時免徵營業稅。但兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，其進口貨物，應徵營業稅之比例及報繳辦法，由財政部定之。」第五十一條第五款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業……五、虛報進項稅額者。」

兼營營業人營業稅額計算辦法第二條規定：「兼營營業人應依本法第四章第一節規定計算營業稅額部分，適用本辦法之規定。前項稱兼營營業人，指依本法第四章第一節規定計算稅額，兼營應稅及免稅貨物或勞務者，……」第五條規定：「兼營營業人進口供

營業用之貨物，除乘人小汽車外，應依左列公式計算其應納營業稅額，併同當期營業稅額申報繳納。應納稅額＝（關稅完稅價格＋進口稅捐＋商港建設費＋貨物稅）×徵收率×當期不得扣抵比例。」第七條第一項、第二項規定：「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，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）×（1－當年度不得扣抵比例）……」「兼營營業人如有進口供營業用之貨物或購買本法第三十六條第一項之勞務者，並應依左列公式調整：調整稅額＝【當年度進口貨物（乘人小汽車除外）依本法第二十條規定計徵營業稅之金額＋當年度購買勞務給付額】×徵收率×當年度不得扣抵比例－【當年度進口已納營業稅額（乘人小汽車除外）＋當年度購買勞務已納營業稅額】」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臺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牴觸。又財政部七十七年七月八日臺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臺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。」

八十六年九月四日臺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臺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：依據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，訴願人如追溯採用「直接扣抵法」計算應納稅額，則不必調整稅額。原處分機關不但發單補徵稅額且依違章論處，顯未考量兼營營業人採比例扣抵法計算時所遭受不合理租稅負擔之事實，有違租稅公平之原則。本件之補稅及罰鍰案，依稅捐稽徵法第三十四條第三項規定，既屬未確定之案件，則自應追溯採用「直接扣抵法」計算應納稅額，方符規定。惟如將訴願人原自行計算已繳納之稅額一三、〇一二、九三九元，再加上系爭補徵之稅額後為一四、〇五一、〇〇四元，竟超出四一四、四四五元。造成以比例扣抵法計算應納稅額結果，實際徵收率已高於法定最高徵收率百分之五不合理現象，有違實質課稅及租稅公平原則。

三、卷查訴願人之違章事實，有訴願人八十五年一月至八月銷售額與稅額申報書影本、兼營營業人營業稅額調整計算表、原處分機關信義分處八十六年六月十六日北市稽信義創字第九〇六三七一號調查函及訴願人八十七年十月一日出具之聲明書等附卷可稽。

四、訴願人主張如追溯採用「直接扣抵法」計算應納稅額，訴願人則不必調整稅額云云，原處分機關以本件系爭違章期間為八十五年一月至八月，並無首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、八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一九五號函釋意旨有關得申請追溯依直接扣抵法計算應納稅額之適用。準此，本件主要爭點應為本案是否為核課確定之案件？揆諸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、八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一九五號及八十六年九月四日臺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，則其涵意應已含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，事涉本案是否有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，惟遍觀全卷猶有未明，原處分機關就本案是否屬核課確定之待證事實既未查明，逕為補徵營業稅及處漏稅罰之處分，尚嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

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 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 五 月 十九 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行