

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八十八年四月十二日北市稽松山甲字第八八〇一一〇八四〇〇號函，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

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否准。訴願人不服，提起訴願，經本府以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，第二次向本府提起訴願，經本府以八十八年三月十七日府訴字第八八〇〇八八三六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、嗣該分處仍認兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定修正施行之日起，其屬尚未核課確定之各年度案件始可追溯適用，訴願人八十七年七月六日提出申請，其八十六年度並不適用直接扣抵法計算營業稅額，乃以八十八年四月十二日北市稽松山甲字第八八〇一一〇八四〇〇號函否准訴願人所請。訴願人仍不服，於八十八年五月四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、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。」

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一條規定：「本辦法依營業稅法（以下簡稱本法）第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項規定訂定之。」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。……」第四條規定：「兼營營業人當期應納或溢付營業稅額之計算公式如左：應納或溢付稅額＝銷項稅額「（進項稅額「依本法第十九條第一項規定不得扣抵之進項稅額） \times （1／當期不得扣抵比例）。」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，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） \times （1／當年度不得扣抵比例）」

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抵觸。……」

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) 就營業稅法授權比例計算不得扣抵之立法意旨，係針對得否扣抵不易明確區分者，特別授權行政機關得就實際情況，訂立符合營業稅法進銷互抵意旨之公平方法，非謂所定比例計算辦法得違反其立法意旨或精神，原處分機關明知依比例法計算訴願人八十六年不得扣抵進項稅額的結果，既不合理，復不合法，更不公平。
- (二) 原處分機關松山分處未能依稅捐稽徵法修訂新增之從新從輕原則，復未體察司法院釋字第三九七號解釋意旨，及秉承財政部增列直接扣抵法及准許未確定之股利收入案件改用直接扣抵法係為減輕或免除比例法違反營業稅法意旨部分之用意，不但未能於訴願人補報時，主動輔導納稅人適用最有利之方法，竟反於訴願人申請更正後，反復以必須事先申請，或業已確定為由一再拒絕，更無視市府訴願決定意旨及訴願法規定。
- (三) 為免浪費徵納雙方之成本及提高行政效率，請直接決定原處分撤銷。

四、卷查本件前經本府八十八年三月十七日府訴字第八八〇〇八八三六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由載明：「……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……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、……

..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，.....。」

五、次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。原處分機關雖未就此疑點向財政部請求函釋，惟類似案件，行政法院八十八年度判字第八二五號判決意旨略以，依兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一、第八條之二、第八條之三規定，應自申請核准後，始得適用「直接扣抵法」。上揭辦法依該辦法第一條規定為依營業稅法第十九條第三項、第三十六條第一項及第四十一條第二項所訂定之委任立法，具有法律之同等效力，其位階本較財政部函釋為優先有效。又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與上開委任立法之兼營營業人營業稅額計算辦法相違背而於法失效不得引用，就營業稅而言，營業稅之繳納，一般採報繳制，並無核定通知書，故營業人於申報繳稅後如未獲退、補稅款通知書，即屬核課確定，可資參酌。本件係自動報繳，又訴願人報繳後並未接獲原處分機關之補稅或更正通知書，即屬已核課確定之案件，則訴願人在任意選用「比例扣抵法」後改採「直接扣抵法」之任意行為所生稅額計算之溢差，並非因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款。訴願人請求依稅捐稽徵法第二十八條規定改按直接扣抵法計算營業稅，並退還溢繳稅款，難謂有理由，原處分機關否准所請，揆諸首揭規定並無不合，應予維持。

六、據上論結，本件訴願為無理由，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 六 月 十 六 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)