臺北市政府 88.06.30. 府訴字第八八０三０一０一０一號訴願決定書

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

右訴願人因申請退還八十二年度至八十四年度溢繳營業稅事件，不服原處分機關中北分處八十八年二月九日北市稽中北甲字第八八００三三三四００號函復，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

訴願駁回。

事　　實

一、緣訴願人於八十五年五月二十三日將其八十二年度至八十四年度因轉投資而取得之股利收入計新臺幣（以下同）二六八、四０九、四二０元，按兼營營業人營業稅額計算辦法（以下簡稱兼營計算辦法）之規定，列入各當年度最後一期之免稅銷售額，向原處分機關中北分處辦理補報手續，計算調整當年度不得扣抵之進項稅額暨進口貨物及購買國外勞務應繳之進項稅額，共計自動補繳營業稅計八、四五三、九三五元，並依稅捐稽徵法第四十八條之一規定加計利息計四五０、九五四元。惟訴願人於八十六年二月十八日以業經原處分機關中北分處核准自八十五年七月份起採用「直接扣抵法」計算營業稅額為由，申請追溯計算調整其八十二年度至八十四年度之營業稅額，經原處分機關中北分處以八十六年二月二十一日北市稽中北甲字第四七七二號書函復知否准。

二、訴願人不服，第一次向本府提起訴願，經本府八十六年七月三十日府訴字第八六０二八七一七０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分」，經原處分機關中北分處函知訴願人本件不得適用直接扣抵法計算應納稅額。訴願人續第二次提起訴願，經本府八十七年四月一日府訴字第八六０八五０三三０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關中北分處再函復訴願人否准所請。訴願人仍不服，第三次向本府提起訴願，經本府八十七年十一月二十三日府訴字第八七０四二九七七０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分」。

三，嗣原處分機關中北分處以八十八年二月九日北市稽中北甲字第八八００三三三四００號函復訴願人以：「.....說明.....二、依兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定意旨，兼營營業人採用直接扣抵法應由營業人申請並經核准後始得使用，貴公司業經本分處八十五年六月十九日北市稽中北甲字一八八一八號函准自八十五年七至八月期使用直接扣抵法計算稅額，基於維持法律秩序之安定，不得追溯適用，又本案並非於財政

部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九０號函釋發布前已提起行政救濟且尚未確定案件，自無上開函釋之適用。.....」訴願人仍不服，於八十八年三月九日第四次向本府提起訴願，三月二十五日補具理由，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、查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。.....」

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。」第八條之一規定：「兼營營業人最近三年內無重大逃漏稅，且帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得向稽徵機關申請核准採用直接扣抵法，按貨物或勞務之實際用途計算進項稅額可扣抵銷項稅額之金額及進口貨物、購買本法第三十六條第一項勞務之應納稅額。但核准後三年內不得申請變更。前項兼營營業人於年度中，經核准採用直接扣抵法計算營業稅額者，其當年度已經過期間，應於改採直接扣抵法前報繳稅款之當期，視為當年度最後一期，依本辦法第七條第一項及第二項規定辦理。.....」

財政部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九０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八五一九二八七九０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、本件訴願理由略以：

（一）訴願人於八十五年六月十九日經中北分處核准採用直接扣抵法，依財政部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九０號函釋，只要一經獲准採用直接扣抵法，以前年度尚未核課確定之各年度案件，均可追溯採用直接扣抵法。

（二）本案的最大爭點係對「尚未核課確定之案件」之疑義，依所得稅法第八十一條第一項規定，所得稅核課確定案件係在納稅義務人申報並繳納稅額，再經稽徵機關核定稅額通知書後，才屬核課確定之案件，並非以繳納稅款為判斷之基礎。但營業稅係為兩個月申報一次，並無稅額通知書的核發，且於營業稅法上亦未有對於所謂案件核課確定之規定。又稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當之方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。因稅捐稽徵法為各稅法之母法，故本案應適用稅捐稽徵法之規定。

（三）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意旨，應係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者，只要於八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九０號解釋函發布前已提起行政救濟且尚未確定者，方得依此函令之規定申請採用直接扣抵法計算應納稅額，故該函釋根本與本案無關，而原處分機關以此函釋否准訴願人退稅之申請，實屬對法令之誤解。

（四）依稅捐稽徵法第二十一條規定，稽徵機關具有核課權，其除斥期間為五或七年；同法第二十八條規定，納稅義務人之退稅權，其除斥期間為五年。上述二者之期間為法定不變期間是無法變動的，可見上開核課權及退稅權是相互平衡的。

（五）訴願人不禁懷疑，是否不遵守繳納規定或不配合稽徵作業之納稅義務人方可獲得較為有利函令之適用，此舉不啻對守法之納稅義務人是一種懲罰。

（六）行政救濟確定理由如屬指摘法律見解有誤，原處分機關自應受其拘束，不能再維持原處分，否則非無違法之嫌。

（七）訴願人依財政部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九０函釋，自八十一年九月一日「兼營營業人營業稅額計算辦法」施行之日起，其屬尚未核課之各年度案件得依直接扣抵法計算。本案係為尚未核課確定之案件，按前揭函釋意旨應依直接扣抵法計算，故可依稅捐稽徵法第二十八條之規定對溢繳之稅款辦理退稅已不待言。

四、本件前經本府八十六年七月三十日府訴字第八六０二八七一七０一號、八十七年四月一日府訴字第八六０八五０三三０一號及八十七年十一月二十三日府訴字第八七０四二九七七０一號訴願決定撤銷原處分，責請原處分機關另為處分。上開八十七年十一月二十三日府訴字第八七０四二九七七０一號訴願決定理由載明：「.....七、復查直接扣抵法應由營業人申請並經主管機關核准後始得適用，固為前揭兼營計算辦法第八條之一所明定，惟上開規定既經前揭財政部八十六年一月十八日臺財稅第八五一九二八七九０號及八十六年八月九日臺財稅八六一九一一一九五號函擴大解釋為『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』，則原處分機關指訴願人應自經核准適用時（八十五年七月）起始得改按直接扣抵法計算營業稅額，而無追溯適用之餘地等語，即不足採。八、又查本件原處分機關就『核課確定』所為之解釋，洵經本府前二訴願決定予以不採，自毋庸再論。.....訴願人所請是否有理由，應以訴願人實質上是否符合兼營計算辦法第八條之一規定之『兼營營業人最近三年內無重大逃漏稅』『帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途』二要件為斷，詎原處分機關仍未查明，殊有可議。.....」

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八五一九二八七九０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。訴願人以中北分處核准自八十五年七月份起採用直接扣抵法計算營業稅額為由，申請追溯計算調整其八十二年度至八十四年度之營業稅額，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　三十　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）