

訴願人 ○○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營業稅事件，不服原處分機關八十七年十二月三十一日北市稽法乙字第8717509000號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主 文

訴願駁回。

### 事 實

- 一、緣訴願人係屬兼營免稅貨物之營業人，於八十六年三月十七日向原處分機關北投分處申請依兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定採用直接扣抵法計算應納稅額申報營業稅，經該分處以八十六年三月二十五日北市稽北投甲字第845號函核准自八十六年三月起改按直接扣抵法計算營業稅額。
- 二、嗣訴願人於八十六年五月十七日向原處分機關北投分處申請退還自八十三年七月至八十六年二月止，原依比例扣抵法計算得扣抵稅額與按直接扣抵法計算扣抵稅額之差額計新臺幣（以下同）一五〇、六三五元，經該分處以八十六年五月二十三日北市稽北投甲字第9095號函復否准。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經本府以八十七年四月二日府訴字第860981600號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、原處分機關以八十七年五月十八日北市稽法乙字第8700878100號重為復查決定：「維持原處分。」，訴願人不服，提起訴願，案經本府八十七年十一月四日府訴字第8704990-0號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 四、嗣原處分機關以八十七年十二月三十一日北市稽法乙字第8717509000號重為復查決定：「維持原處分。」上開決定書於八十八年一月八日送達，訴願人仍表不服，於八十八年二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。」

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。」

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。」

## 二、本件訴願理由略謂：

訴願人於八十六年三月十七日之前，因適用法令錯誤，採用對訴願人較為不利之比例扣抵法，本得依稅捐稽徵法第二十八條規定申請補救採用對訴願人較為有利之直接扣抵法，因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規定所訂定之行政命令；依據法律優位原則，違反法律規定之行政命令，不生效力，故訴願人自應可依法律（稅捐稽徵法）之規定申請退稅。且訴願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，實質上完全符合上開辦法第八條之一規定之要件。原處分機關於復查決定書中，並未考量訴願人因未採用直接扣抵法計算稅額時遭受之不合理租稅負擔，不因有無於八十六年一月十八日前提起行政救濟而有所不同，此乃嚴重違背租稅公平原則。

三、查本府前以八十七年十一月四日府訴字第8704990-0號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……四、本件經原處分機關答辯稱：

(一) 依兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一第一項規定，兼營營業人得採用直接扣抵法之要件為：最近三年內無重大逃漏稅。1. 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。2. 向稽徵機關申請採用直接扣抵法計算應納稅額，經核准者。又依該條第二項之規定意旨，可知直接扣抵法應自申請經核准時始得適用，故本案應自八十六年三月起始得改按直接扣抵法計算營業稅額，並無追溯適用之餘地。

(二) 兼營營業人營業稅額計算辦法乃營業稅法所授權訂定之行政命令，原處分機關乃依法為行政處分，並無不合，亦非逕依財政部八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一九五號函釋規定否准訴願人退稅之請求，更與系爭稅捐是否「核課確定」無涉。

(三) 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所謂自該辦法修正施行之日起尚未核課確定之各年度案件，復經財政部於八十六年八月九日以臺財稅第八六一九一一九五號函釋指明係以兼營營業人已依法提出採用『直接扣抵法』之申請為前提，本案訴願人就系爭八十三年七月至八十六年二月止之營業稅既未依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定申請核准適用採用直接扣抵法方式計算稅額，自不發生有無溢繳稅款問題。

五、查原處分機關稱係依兼營營業人營業稅額計算辦法為處分，非以財政部八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一九五號函釋為據否准訴願人退稅請求，惟按兼營營業人營業稅額計算辦法就原採用比例扣抵法者得申請追溯改採直接扣抵法之情形並未規範，而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既已准許兼營營業人原採用比例扣抵法者，得申請追溯改採直接扣抵法計算稅額，復以八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一九五號函釋，須以兼營營業人是否於八十六年一月十八日前提起行政救濟且尚未確定者為限，然兼營營業人因未採用直接扣抵法計算稅額時遭受的不合理租稅負擔，並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，業經本府前開訴願決定指明，則原處分機關以本案訴願人未於八十三年七月前申請採用直接扣抵法為本案否准之理由，並未就前開訴願決定所指疑義釋明，是其遽予維持原處分，即嫌率斷。另原處分機關亦未就訴願人是否符合兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一規定之要件乙節查明，是依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，本件原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。」

四、本件原處分機關維持原處分，答辯所持理由為：「……四、……依兼營營業人營業稅額計算辦法第八條之一第一項規定，兼營營業人得採用直接扣抵法之要件為……。

訴願人雖符合上開法條之規定，惟其遲至八十六年三月十七日始申請採用直接扣抵法計算營業稅額，依同法條第二項之規定直接扣抵法應自申請經核准時始得適用，本處北投分處以八十六年三月二十五日北市稽北投甲字第四八四五號函核准訴願人自八十六年三

月起改按直接扣抵法計算其兼營應免及免稅貨物應納之營業稅額，並無訴願人所稱得追溯適用之餘地。而兼營營業人營業稅額計算辦法乃營業稅法所授權訂定，本處依法為行政處分，並無不合，亦非逕依財政部八十六年八月九日臺財稅第八六一九一一九五號函釋規定否准訴願人退稅之請求。五、至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謂……，其所謂自該辦法修正施行之日起尚未核課確定之各年度案件，復經財政部於八十六年八月九日以臺財稅第八六一九一一九五號函釋明係指……乃以兼營營業人已依法提出採用『直接扣抵法』之申請為前提，本案訴願人就系爭八十三年度至八十五年度止之營業稅既未依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定申請核准適用採用直接扣抵法方式計算稅額，自不發生溢繳稅款問題，從而，原處分揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無違誤，……」。

五、又查本府第一次訴願決定，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 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)