最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第449號

上　訴　人　永鑫能源股份有限公司

代　表　人　李豪

訴訟代理人　林巨峯　會計師

李函穎　律師

陳以昕　律師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　謝慧美

訴訟代理人　洪煜程

曾月英

游佳雨

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國113年6月6日臺北高等行政法院112年度訴字第762號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由吳蓮英變更為謝慧美，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、爭訟概要：

上訴人為兼營營業人，民國109及110年度各期營業稅申報，自行選擇採「比例扣抵法」計算可扣抵進項稅額；並於109及110年11-12月營業稅申報，分別列報免稅銷售額新臺幣（下同）733,742,901元及162,205,772元，按比例扣抵法計

算進項稅額不得扣抵比例，調整補徵營業稅額各為27,346,029元及248,525元。經被上訴人按申報數內容，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第42條之1第3項規定，分別於110年8月10日、111年7月15日循公告方式核定；上訴人均未申請復查，該稅捐核定即告確定。嗣上訴人委託代理人於111年11月28日具文向被上訴人申請更正上開年度改採「直接扣抵法」計算調整應納稅額，並依稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還溢繳營業稅26,793,462元及4,979,117元，經被上訴人以111年12月7日財北國稅中北營業二字第1111462136號函（下稱原處分），否准其申請。上訴人不服，循序向臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人應依上訴人之申請，作成准予上訴人更正109年度及110年度11至12月營業稅申報採用直接扣抵法之行政處分。3.被上訴人應依上訴人之申請，作成退還上訴人溢繳稅額26,793,462元，及自110年6月24日起至填發國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。4.被上訴人應依上訴人之申請，作成退還上訴人溢繳稅額4,979,117元，及自111年1月14日起至填發國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。經原審112年度訴字第762號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠兼營營業人營業稅額計算辦法（下稱兼營計算辦法）第8條之1第1項之規範目的，係在放寬兼營營業人得適用直接扣抵法之限制，容許帳簿記載完備、能明確區分購買貨物或勞務實際用途之兼營營業人，得採用直接扣抵法以真實反應進項稅額可扣抵銷項稅額之金額，使課稅更接近實質收益。故上開辦法有比例扣抵法及直接扣抵法可供選擇，而一旦選擇即

為納稅方法之確定，不容任意變更。況兼營計算辦法第8條之1規定於95年12月21日修正，僅係放寬兼營營業人得適用直接扣抵法之限制，基本上仍採取比例扣抵法及直接扣抵法併行制度，是營業人不論依「比例扣抵法」或「直接扣抵法」計算申報營業稅，均為適法。

㈡上訴人如認直接扣抵法有利於己，本得依上開辦法申請核准適用直接扣抵法計算稅額，其未為該項申請，為一己之疏失，自難歸責於他人。而上訴人以併存有效比例扣抵法計算稅額，洵無適用法令錯誤或計算錯誤之情形，核與稅捐稽徵法第28條所謂因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款有別，要不能主張適用法令錯誤或計算錯誤而請求返還所謂溢繳稅款。

㈢上訴人主張之財政部92年1月28日台財稅字第0910456528號函（下稱92年1月28日函）及財政部賦稅署101年11月27日台稅一發字第10104031560號函（下稱101年11月27日函），其情節與本件不同，不得援用等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」準此，納稅義務人申請退還稅款，應以其有溢繳稅款之事實，且係因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤所致者為要件。苟納稅義務人申報繳納稅捐，並無錯誤情事，自無申請退還已繳稅款可言。

㈡營業稅法第19條第3項規定：「營業人因兼營第8條第1項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，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。」而財政部依此規定授權訂定之兼營計算辦法第7條第1項前段規定：「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，其計算公式如下：……」；又上開辦法第8條之1第1項原規定：「兼營營業人最近3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購買本法第36條第1項勞務之應納稅額。但核准後3年內不得申請變更。」嗣於94年11月8日修正為：「兼營營業人無積欠已確定之營業稅及罰鍰，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購買本法第36條第1項勞務之應納稅額。但核准後3年內不得申請變更。」再於95年12月21日修正為：「兼營營業人帳簿記載完備，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購買本法第36條第1項勞務之應納稅額。但經採用後3年內不得變更。」（依同辦法第9條，此修正條文自發布日施行，則依中央法規標準法第13條規定，應自其發布日第3日即同年月23日生效），由上述第8條之1第1項規定之歷次修正內容觀之，該條項僅係放寬得採用直接扣抵法計算調整營業稅應納稅額之條件，將原定「無欠稅」及「須申請稽徵機關核准」之限制予以刪除，然就兼營營業人計算調整營業稅應納稅額，採取比例扣抵法及直接扣抵法併行制度，則未改變。足見上開95年12月21日修正發布之兼營計算辦法第8條之1第1項之規範目的，係在放寬兼營營業人得適用直接扣抵法之限制，容許帳簿記載完備、能明確區分購買貨物或勞務實際用途之兼營營業人，得採用直接扣抵法以真實反應進項稅額可扣抵銷項稅額之金額及購買營業稅法第36

條第1項勞務之應納稅額，俾使稅制更趨公平合理。故兼營計算辦法關於計算調整營業稅應納稅額，既有比例扣抵法及直接扣抵法可供選擇，而稅法上選擇權之行使本身即為確定納稅義務之方法，於選擇後如經核課確定，即不容其恣意變更，以維護法秩序之安定。

㈢財政部95年12月21日台財稅字第09504563401號函（下稱95年12月21日函）釋謂：「本部95年12月21日令公布修正之『兼營營業人營業稅額計算辦法』第8條之1、第8條之2及第8條之3，凡屬於未核課確定之各年度案件均可適用。」及財政部99年3月29日台財稅字第09904501540號令（下稱99年3月29日令）釋謂：「一、本部95年12月21日台財稅字第09504563401號函規定本部95年12月21日令修正『兼營營業人營業稅額計算辦法』第8條之1、第8條之2及第8條之3，凡屬於未核課確定之各年度案件均可適用，所稱『各年度案件』，指95年12月21日以前申報之營業稅案件。二、兼營營業人於本令發布日以前採比例扣抵法申報且尚未核課確定之案件，准依前揭辦法修正條文規定改採直接扣抵法計算調整稅額。」均僅係准許95年12月21日修正發布之兼營計算辦法第8條之1、第8條之2及第8條之3適用於「未核課確定之案件」，而非泛指稅捐稽徵法第21條第1項所規定之核課期間尚未屆滿之各年度營業稅案件。上開函釋乃財政部基於主管機關權責，就法令執行層面所為之解釋，核與法令之本旨並無違背，並未逾越母法授權，亦未違反法律保留原則。

㈣經查，上訴人為兼營營業人，其109及110年度各期營業稅申報，自行選擇採「比例扣抵法」計算可扣抵進項稅額，並於109及110年11-12月營業稅申報，分別列報免稅銷售額733,742,901元及162,205,772元，按比例扣抵法計算進項稅額不得扣抵比例，調整補徵營業稅額各為27,346,029元及248,525元。經被上訴人按申報數內容，依營業稅法第42條之1第3項規定，分別於110年8月10日、111年7月15日循公告方式核定，上訴人均未申請復查，該稅捐核定已告確定等情，為原

審依法認定之事實，經核與卷內證據相符。從而，上訴人於申報109年及110年11-12月營業稅時已自行適用法令選擇採「比例扣抵法」計算當期及當年度進項稅額不得扣抵比例，調整申報當年度最後一期之營業稅額，而未採用直接扣抵法計算，然其原採比例扣抵法計算調整營業稅額，並非稅捐稽徵法第28條第1項所稱因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤而溢繳稅款之情事，上訴人遲至111年11月28日始委託代理人具文向被上訴人申請更正上開年度改採「直接扣抵法」計算調整應納稅額，並依稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還溢繳營業稅26,793,462元及4,979,117元，自不符合兼營計算辦法第8條之1規定及財政部95年12月21日函、99年3月29日令意旨。原判決據以論明：營業人不論依「比例扣抵法」或「直接扣抵法」計算申報營業稅，均為適法，上訴人以併存有效「比例扣抵法」計算稅額，洵無適用法令錯誤或計算錯誤之情形，核與稅捐稽徵法第28條所謂因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款有別，要不能主張適用法令錯誤或計算錯誤而請求返還所謂溢繳稅款等語，業已詳述得心證之理由，並就上訴人主張之財政部92年1月28日函及財政部賦稅署101年11月27日函，於本件何以不得援用，分別予以論駁甚詳，經核並無判決違背法令之情事。上訴意旨主張：原判決拒絕適用財政部92年1月28日函及財政部賦稅署101年11月27日函，非僅悖於行政程序法第6條及納稅者權利保護法第5條明定之平等原則，復與本院105年度判字第630號判決揭示之意旨有所齟齬；原判決認為上訴人不論依比例扣抵法或直接扣抵法計算申報營業稅均屬適法，故非屬稅捐稽徵法第28條第1項所規定之錯誤，有判決不適用法規之違法；原判決逕於法律未規定，復無法律明確授權之命令之情形下，限制上訴人自比例扣抵法申請更正為直接扣抵法之權利，係忽視上訴人購置貨物及勞務係用作銷售應稅貨物及勞務之經濟實質，而與上訴人實際上之經濟負擔能力有所不符，違反憲法第19條、司法院釋字第565號、第597

號、第706號解釋意旨及納稅者權利保護法第3條第1項、第5條；上訴人申報系爭營業稅雖經被上訴人公告核定，惟未經法院實體判決確定，依稅捐稽徵法第28條第3項之反面解釋得申請退稅等語，核係依其主觀見解，就原判決認事用法之職權行使，泛言原判決違背法令，並不可採。

㈤財政部97年4月3日台財稅字第09600533230號函釋略以：「兼營營業人原採比例扣抵法報繳營業稅者，於95年12月21日後經查獲未依規定辦理年度調整者，其可主張兼營營業人營業稅額計算辦法第8條之1至第8條之3規定調整稅額。」及財政部曾以98年12月14日台財訴字第09800426800號訴願決定撤銷否准兼營營業人申請更正營業稅額計算方法為「直接扣抵法」之處分，其情節係因兼營營業人於95年12月21日後經查獲未依規定辦理年度調整，及經查獲或營業人自行發現短報或漏報以前年度銷售額、股利者，而尚有未經核課之情形，顯與本件已核課確定有別。至於上訴人援引之本院93年度判字第783號、105年度判字第630號、109年度判字第32號、109年度上字第655號等判決及91年度裁字第715號裁定見解，其情節尚與本件無涉，自不得比附援引。

㈥綜上所述，被上訴人否准上訴人改按直接扣抵法計算調整109年及110年11-12月營業稅應納稅額及退稅之申請，於法並無不合，訴願決定及原判決遞予維持，亦無違誤。上訴論旨，仍執詞指摘原判決違法，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　115　年　3　月　12　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　羅　月　君

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　115　年　3　月　12　日

書記官　章　舒　涵